



UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
FACULDADE DE DIREITO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO

ISAAC RODRIGUES CUNHA

**RESISTÊNCIA FISCAL, DEMOCRACIA E EDUCAÇÃO TRIBUTÁRIA:
FUNDAMENTOS PARA UMA FISCALIDADE DEMOCRÁTICO-PARTICIPATIVA
POR MEIO DE UMA “PEDAGOGIA FISCAL”**

FORTALEZA

2017

ISAAC RODRIGUES CUNHA

RESISTÊNCIA FISCAL, DEMOCRACIA E EDUCAÇÃO TRIBUTÁRIA:
FUNDAMENTOS PARA UMA FISCALIDADE DEMOCRÁTICO-PARTICIPATIVA POR
MEIO DE UMA “PEDAGOGIA FISCAL”

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial à obtenção do título de Mestre em Direito. Área de concentração: Ordem Jurídica Constitucional.

Orientador: Prof. Dr. Hugo de Brito Machado.

FORTALEZA

2017

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação
Universidade Federal do Ceará
Biblioteca Universitária

Gerada automaticamente pelo módulo *Catalog*, mediante os dados fornecidos pelo(a) autor(a)

C978r CUNHA, Isaac Rodrigues.

Resistência fiscal, democracia e educação tributária: Fundamentos para uma fiscalidade democrático-participativa por meio de uma “pedagogia fiscal” / Isaac Rodrigues Cunha. – 2017.
153 f.

Dissertação (mestrado) – Universidade Federal do Ceará, Faculdade de Direito, Programa de Pós-Graduação em Direito, Fortaleza, 2017.

Orientação: Prof. Dr. Hugo de Brito Machado.

1. Resistência Fiscal. 2. Educação Fiscal. 3. Democracia Fiscal. I. Título.

CDD 340

ISAAC RODRIGUES CUNHA

RESISTÊNCIA FISCAL, DEMOCRACIA E EDUCAÇÃO TRIBUTÁRIA:
FUNDAMENTOS PARA UMA FISCALIDADE DEMOCRÁTICO-PARTICIPATIVA POR
MEIO DE UMA “PEDAGOGIA FISCAL”

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial à obtenção do título de Mestre em Direito. Área de concentração: Ordem Jurídica Constitucional.

Aprovada em: ___/___/_____.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Hugo de Brito Machado (Orientador)
Universidade Federal do Ceará (UFC)

Profa. Dra. Denise Lucena Cavalcante
Universidade Federal do Ceará (UFC)

Profa. Dra. Maria Lírida Calou de Araújo e Mendonça
Universidade de Fortaleza (UNIFOR)

A meus avós, Raimundo e Rosa, meus mestres.

AGRADECIMENTOS

Ao Pai, pela saúde, pela paz e pelo pão de cada dia, fundamentais para se chegar até aqui. A Ele toda honra e toda glória.

À minha mãe, Maria do Ó, para mim “a figura mais perfeita e mais capaz de quantas inventou a natureza”, como diria Pe. Vieira, pelo apoio de sempre, inclusive financeiro, pela confiança e, sobretudo, pela compreensão nas horas em que me tive de ausentar de seu convívio. A meu irmão Mateus, por todo o exemplo e todo apoio. Certo estou que “lá no céu o velho tem vaidade” de nossa união. A toda minha família, especialmente aos meus avós e à Raimunda, por tudo que me representam.

Ao Prof. Dr. Hugo de Brito Machado, a quem tive a honra de ter como Orientador, por todos os ensinamentos, pelo compromisso com a ciência e com a sociedade e por sua humildade, qualidades tão raras, sobretudo ao mesmo tempo, numa mesma pessoa. Obrigado, Professor, por me ter tanto ensinado e inspirado, de seus livros, de suas aulas, de seus conselhos precisos. Que a vida me conceda, porque o tempo exíguo e a correria de sempre não permitiram nem um mínimo, aprender ainda mais com o senhor.

À Profa. Dra. Denise Lucena Cavalcante e à Profa. Pós-Dra. Maria Lírida Calou de Araújo e Mendonça, pela valorosa atenção com que contribuíram com este trabalho, em participando de minha Banca Examinadora e tecendo as devidas críticas, às quais procurei atender o máximo possível. Sem vossas contribuições este trabalho não se teria aprimorado o quanto acredito que tenha.

Aos professores do Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal do Ceará, que me guiaram pelas veredas da pesquisa nestes dois últimos anos, em sala de aula, em seus livros ou nos corredores da Centenária Faculdade de Direito da UFC, notadamente Prof. Dr. Carlos Cintra, Prof. Dr. Felipe Braga, Prof. Dr. Gustavo Cabral, Prof. Dr. Hugo Segundo e Profa. Dra. Maria Vital.

À Profa. Dra. Tarin Mont’Alverne, Coordenadora do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC, pela dedicação e atenção que me sempre dispensara quando precisei.

Ao inesquecível Prof. Francisco de Araújo Macedo Filho (*in memoriam*), meu Orientador na Graduação, com quem primeiramente vislumbrara o tema, ainda eu tão imberbe no ofício de pesquisador. Seu exemplo como mestre, *avis rara*, a cavaleiro de todos os demais docentes que tive, levarei comigo para sempre. Que Deus o tenha em seus braços.

À Profa. Msa. Katyane Rocha, de quem tenho orgulho de ser primo, pela detalhada revisão que procedera. A ninguém mais confiaria eu este trabalho. Obrigado pelo cuidado, pelo zelo com que me revisara.

À minha turma do Curso de Mestrado em Direito, pelos desafios que enfrentamos juntos neste biênio, grandes amigos que fiz, especialmente André Garrido, Eliseu Nogueira e Itaércio Bezerra.

Aos amigos que carrego comigo de desde antes e me acompanharam, de perto ou de longe, como puderam, nesta jornada: Diogo Portela, Fernando Firmeza, Jaime Rodrigues, João Marcel, João Paulo Rocha, Randerson Figueiredo, Remo Vieira, Raphael Franco e Ubirajara Sousa.

À Fundação Capes e ao Ministério da Educação, sem cujo apoio financeiro não me teria conseguido dedicar perfeitamente às pesquisas realizadas.

A Mari e Elô, funcionárias do Programa, pelo carinho, paciência e atenção de sempre, tradutoras de um verdadeiro amor pelo que fazem.

À inigualável Biblioteca da Faculdade de Direito, na pessoa de todos os seus funcionários, cuja atenção me foi fundamental em todas as minhas pesquisas.

Aos amigos que zelam e guardam a Centenária Faculdade de Direito da UFC, como patrimônio inigualável que é, especialmente Abraão, “Batatinha”, Betão, Fabrício, Graça, Márcia, Seu Manoel, Seu Moura e Zé Wilson.

Aos amigos Caio, Marcelo e Xuxo, da insofismável Xérox da FDUFC, e aos livreiros Jothe, Severino e Margarida, pela atenção de sempre.

A todos, meu muito obrigado, de todo coração.

“Acreditamos existir entre nós uma mentalidade rebelde ao pagamento de impostos, mas cremos também que a mudança dessa mentalidade é possível, e que buscar essa mudança é melhor do que tentar compelir o contribuinte rebelde ao pagamento do imposto com a ameaça de sanções severas...”

Hugo de Brito Machado

RESUMO

A assim chamada “resistência fiscal” pode ser compreendida como toda e qualquer oposição social às políticas tributárias, sendo fenômeno que desde sempre acompanhou a atividade fiscal do Estado, na dialética entre o poder de tributar e os direitos dos tributados. Tal fenômeno ora se faz perceber como atividade organizada da sociedade, pautada em direitos históricos como o direito de resistência, ora corresponde a “mera” transgressão à lei tributária, a delitos fiscais. No caso brasileiro, o fenômeno da resistência tributária acaba por ser diluído no reiterado discurso de demonização do Estado fiscal, sempre retratado como um exator implacável, naturalizando a oposição social aos tributos ou mesmo a tornando imperceptível. Nesse sentido, a presente pesquisa tem como objeto investigar o fenômeno da resistência fiscal, buscando-se igualmente alternativas para sua solução ou, no mínimo, diminuição, sobretudo por meio da chamada educação fiscal. Dá-se, primeiro, forma e conteúdo a um conceito de resistência fiscal, delimitando de que maneira tal conceito se relaciona com conceitos já consolidados, como os de direito de resistência, desobediência civil, objeção de consciência, greve política, entre outros. Em seguida, delimitam-se as “modalidades” de resistência verificáveis no Brasil, sobretudo nas hipóteses de planejamento tributário, simulação/sonegação e de ilusão fiscal. Por último, a pedagogia financeira, como disciplina própria da educação, e não do direito, é levantada como meio de contornar a problemática da resistência, levando-se em conta, especialmente, de que forma as entidades fiscais têm travado esse debate, sobretudo no âmbito dos municípios, aqui defendidos com espaço mais propício para uma “cidadania fiscal”. A metodologia seguiu a leitura de obras da doutrina sobre o tema, notadamente na literatura financeira estrangeira, sobretudo em matéria de psicologia e sociologia financeira, além de pesquisa documental nas legislações, bem como na jurisprudência assente. Concluiu-se, principalmente, dos estudos, que: a) o Brasil vivencia uma fenômeno patente de negatização do Fisco; b) a resistência fiscal é parte ainda não totalmente enfrentada desse problema; c) a educação fiscal, como prática de uma verdadeira pedagogia financeira, mostra-se como ferramenta eficaz para, simultaneamente, propiciar menor resistência e maior democracia fiscal, vez que a própria história denotou estas como realidades inversamente proporcionais; e d) os municípios, por sua proximidade óbvia com a população, surgem como espaço mais propício para a realização de políticas públicas em matéria de educação fiscal.

Palavras-chave: Resistência Fiscal. Cidadania Fiscal. Democracia Participativa.

ABSTRACT

The so-called “tax resistance” can be understood as any and all social opposition to tax policies, being a phenomenon that has always accompanied the fiscal activity of the State, in the dialectic between the power to tax and the rights of the taxed. Sometimes we perceive such phenomenon as an organized activity of society, based on historical rights as the right of resistance, or corresponding to “mere” transgression of the tax law. In the Brazilian case, the phenomenon of tax resistance in the reiterated discourse of demonization of the fiscal State, always portrayed as a ruthless extorter, naturalizing the social opposition to taxes or even making it imperceptible. In this sense, the present research has as object to investigate the phenomenon of fiscal resistance, seeking also for alternatives to its solution or, at least, reduction, mainly through the so-called fiscal education. First, it gives form and content to a concept of fiscal resistance, delimiting how this concept relates to already consolidated concepts, such as the right of resistance, civil disobedience, objection of conscience, political strike, among others. Next, the "modalities" of resistance verifiable in Brazil, especially in the hypothesis of tax planning, simulation/evasion and fiscal delusion, are delimited. Lastly, financial pedagogy, as a discipline of education rather than law, is raised as a way of getting round the problem of resistance, especially in view of the way fiscal Municipalities, here defended with more favorable space for a “fiscal citizenship”. The methodology followed the reading of works of doctrine on the subject, notably in the foreign legal literature, especially in matters of financial psychology and sociology, as well as documentary research in the legislation, as well as in established jurisprudence. It was concluded, mainly, of the studies, that: a) Brazil experiences a phenomenon of patent denial of the Treasury; b) the tax resistance is still a part of this problem; c) the fiscal education, as a practice of a true financial pedagogy, is shown as an effective tool to simultaneously provide less resistance and greater fiscal democracy, since history itself has denoted these as inversely proportional realities; and d) the municipalities, due to their obvious proximity to the population, appear as a more propitious space for public policies in fiscal education.

Keywords: Tax Resistance. Tax Citizenship. Participatory Democracy.

SUMÁRIO

| | | |
|------------|--|------------|
| 1 | INTRODUÇÃO | 11 |
| 2 | A RESISTÊNCIA AO ESTADO E AO DIREITO E A RESISTÊNCIA FISCAL ... | 16 |
| 2.1 | A resistência fiscal como parte do problema da negatização do Estado fiscal | 16 |
| 2.2 | A importância dos conceitos | 20 |
| 2.3 | A resistência ao direito e o(s) direito(s) de resistência | 23 |
| 2.4 | As ideias de resistência social aos tributos na literatura nacional e estrangeira | 31 |
| 2.5 | Um (necessário) conceito de resistência fiscal | 46 |
| 3 | A RESISTÊNCIA FISCAL COMO (SUR)REALIDADE BRASILEIRA | 51 |
| 3.1 | Uma crise de legitimidade do Estado (Fiscal) brasileiro? | 53 |
| 3.2 | Resistência fiscal em conflito com a lei: os crimes dos que resistem à tributação lícita | 61 |
| 3.3 | O planejamento tributário como forma de resistência lícita (e constitucional) | 64 |
| 3.4 | A “Ilusão fiscal” e a (im)possibilidade de resistência à tributação indireta/regressiva | 70 |
| 4 | DEMOCRACIA E EDUCAÇÃO FISCAL COMO REMÉDIOS À OPOSIÇÃO SOCIAL AOS TRIBUTOS | 79 |
| 4.1 | Das origens à atualidade da democracia | 83 |
| 4.2 | Os contornos participativos da democracia na atualidade | 88 |
| 4.3 | A fiscalidade participativa e a educação fiscal como superação ao problema da resistência | 93 |
| 4.4 | Experiências de fiscalidade participativa e educação fiscal nos municípios | 111 |
| 4.5 | O (necessário) caminho para uma “cidadania fiscal” | 120 |
| 5 | CONCLUSÃO | 125 |
| | REFERÊNCIAS | 130 |

1 INTRODUÇÃO

A pesquisa científica há que sempre partir de uma provocação, de algo que, em sendo percebido pelo pesquisador, provoca neste um desejo de investigação. Genérico ou específico, teórico ou empírico, qualquer que seja o tipo de pesquisa, esta não parte do nada, mas de algo que gere certa inquietude, inquietação, a qual se poderá distinguir como meramente teórica, prática, histórica etc. Escreve-se sobre aquilo com que se incomoda, posto que a postura cômoda não pode ser característica do cientista, tampouco do jurista, enquanto cientista do direito.

Sabe-se, ainda, que, em tempos de crise, como a em que se encontra o Brasil atualmente, costumam não apenas o homem comum como também o cientista rever os paradigmas da sociedade que os cerca. É nas crises que se repensam as instituições e os próprios paradigmas, enquanto cidadão ou pesquisador. De fato, raras são a postura crítica e a autocrítica em momentos de calma, de aparente normalidade. Neste momento crítico, vem-se (re)pensando o país. Não que a “nau” brasileira já tenha afundado, mas a água já se vem infiltrando em todos os seus conveses.

Realizam-se cortes, há austeridade no trato dos gastos, fazem-se emendas e remendos à Constituição. A ilegitimidade do Governo, cujo crédito decai dia após dia, sobretudo após um criticado processo de *impeachment*, intermináveis investigações em que são delatadas personalidades do alto escalão, inclusive o Presidente, o setor privado agonizante etc., tudo isto ressignifica ou mesmo “dessignifica” o país. Ocorre que, mesmo neste cenário, a questão tributária ainda não recebe a atenção merecida. Os debates continuam, sim, considerando a tributação brasileira como parte do problema, porém não a levam em conta quando pautam soluções.

Pior ainda: no momento em que de novo se fala na tão sonhada “reforma tributária”^{1, 2}, em meio a tantas reformas que o Governo Federal vem iniciando, ganha mais

¹ O deputado Luiz Carlos Hauly (PSDB-PR), na apresentação que fizera no dia 22 de fevereiro de 2017, como relator da proposta de Reforma Tributária, afirma que “Fizeram do nosso Sistema um verdadeiro manicômio tributário. O Sistema é anárquico e caótico. Quem pode mais, chora menos.” (HAULY, 2017, p. 3). Entre os pontos por ele levantado, como necessários à Reforma.

² Na altura calorosa em que se encontra a Reforma Trabalhista, o Presidente afirma ser a reforma no Sistema Tributário Nacional o “próximo passo” de seu Governo, na esteira do que já vem “discutindo” a base aliada (DEM, PMDB, PSDB e partidos menores). Em entrevista ao jornal O Globo, em 18 de julho de 2017, o então Presidente da Câmara, Dep. Rodrigo Maia (DEM-RJ), alega que “o lema é a ‘simplificação’ do sistema, com a unificação dos impostos federais e também do ICMS” (JUNGBLUT, 2017, *on line*).

destaque a discussão sobre a volta ou não da CPMF do que qualquer outro ponto da reforma, como a criação do IVA (Imposto sobre Valor Agregado). A fiscalidade brasileira está em inegável crise e sem solução à vista. A estabilidade econômica que permitira um sem número de desonerações e incentivos fiscais não existe mais. Em verdade, como acentuava Hyman Phillip Minsky (1992), é justamente no momento de estabilidade econômica que vai nascer da instabilidade, pela falta de escrúpulos no trato da economia.³

Ocorre que, mesmo com esse panorama, algumas questões fiscais as quais já há muito tempo incomodam as partes da relação jurídica tributária permanecem em segundo plano. Continuam-se aceitando antigos problemas, que, de tão antigos, são encarados com naturalidade. Se lhes sugerem soluções, são elas, por muitas vezes, miraculosas e, em sua maioria, importadas dos ordenamentos jurídicos estrangeiros, cuja realidade fiscal não coincide com a brasileira. O mal de todos – dos acadêmicos e cientistas aos tomadores das decisões políticas – é mesmo ir buscar remédios lá fora, sem antes investigar as reais causas da enfermidade a qual pretendem tratar.

Nesse sentido, a presente pesquisa se dedica a um problema quase tão antigo quanto o Estado e a tributação que o mantém, qual seja o da chamada “resistência fiscal”, realidade que, ao longo da história, fizera-se perceber de numerosas maneiras, pautando-se nos mais distintos fundamentos. Tal fenômeno sempre ocorrera e ainda ocorre na atualidade, quando se percebe uma grande deslegitimação/negativação do Estado Fiscal. Ocorre, todavia, que essa oposição social aos tributos é, além de antiga, complexa, muito mais que uma “predisposição” dos contribuintes a esquivarem-se do fisco, por razões meramente egoístas. Pelo contrário: há inúmeras razões porque resistir!

Desta sorte, necessário é deixar-se de encarar o problema da resistência com naturalidade, como algo natural e inevitável. Para tanto, a fim de que a resistência fiscal seja analisada com seriedade, primeiramente se deve romper com a postura maniqueísta comum aos que se dedicam aos estudos da fiscalidade: de um lado, quem adota uma perspectiva pró-Fisco; e, de outro, quem se proclama como defensor dos contribuintes, numa postura “antifazendária”. Em segundo, deve-se empregar o devido zelo na delimitação do problema, inclusive buscando

³ Minsky (1992) acertava, no seu segundo teorema sobre a instabilidade financeira, que é a tendência da economia de transitar entre longos períodos de prosperidade, seguidos por períodos de crise. Para ele, depois de um período prolongado de bons tempos, as economias capitalistas tendem a passar de uma estrutura financeira controlada para uma estrutura que notadamente se baseia na especulação e na fraude.

alcançar um conceito próprio de resistência fiscal, não facilmente encontrável, sobretudo na literatura tributarista e/ou financista nacional.

Desta sorte, tem-se como objetivo geral da presente pesquisa investigar o fenômeno da resistência fiscal na realidade tributária brasileira, traçando pontos comuns com a forma com que é tratada a questão na literatura estrangeira e trazendo, também da experiência internacional, alternativas para o problema, sobretudo em torno das ideias de fiscalidade participativa e educação financeira. Pretende-se, uma vez definido o problema da resistência fiscal e identificados suas principais implicações na realidade brasileira, identificar de que forma a educação fiscal, a cidadania fiscal ou a democracia fiscal podem contribuir para a atenuação dessa problemática.

Já enquanto objetivos específicos, tem-se: 1) situar o problema da resistência fiscal como parte da problemática em torno da negatização/deslegitimação do Estado Fiscal; 2) delimitar os conceitos com os quais geralmente se relaciona a resistência fiscal, sobretudo as ideias de direito de resistência, desobediência civil, objeção de consciência e greve política; 3) determinar em que pontos tais conceitos se aproximam, afastam ou confundem; 4) desenvolver um conceito de resistência fiscal que perpassa a perspectiva naturalizante, que a enxerga como mera predisposição (psicológica) dos cidadãos a não cumprirem com suas obrigações fiscais.

Ainda: 5) traçar os desdobramentos da resistência fiscal no Brasil, apontando as principais formas de resistência tributária na atualidade no país, distinguindo as “modalidades” mais explosivas, experimentadas no passado, das atuais e diferindo as formas lícitas das formas ilícitas de resistência fiscal; 6) delimitar os conceitos de crime tributário e planejamento tributário como espécies, respectivamente, lícitas e ilícitas do gênero resistência fiscal, e, ainda, ilusão fiscal como fenômeno em que o contribuinte sequer tem conhecimentos suficientes para resistir ao Fisco; 7) apontar de que forma uma releitura do princípio democrático, sob um viés participativo, pode confrontar ou contornar o problema da resistência fiscal, como solução ou, no mínimo, atenuante.

E por último: 8) conceituar e defender a pedagogia financeira como, simultaneamente, disciplina, direito cívico e política pública – disciplina própria das ciências da educação, direito dos cidadãos de se aproximarem das questões fiscais e política pública que permite tal aproximação, por garantir ao contribuinte de uma maior e melhor compreensão do fenômeno tributário; 9) apontar iniciativas no âmbito da educação fiscal realizadas no Brasil, defendendo o município com espaço mais propício para a concretização de políticas públicas

na área; 10) analisar as políticas de educação fiscal no município brasileiro de Fortaleza/CE, sobretudo no âmbito da Secretaria Municipal de Finanças (SEFIN).

Nesse sentido, no primeiro capítulo, define-se, com todas as linhas possíveis, um necessário conceito de resistência fiscal. Necessário, a um só tempo, porque é de conceitos que a Teoria Geral do Direito Tributário é feita, sem os quais não se podendo ela conceber cientificamente; segundo, porque a definição deste problema tem sido há muito deixada de lado até mesmo por quem se propõe a solucioná-lo; e porque, cientificamente, em muito vem sendo confundida a resistência fiscal com outros conceitos. Demonstra-se que a ideia de resistência fiscal tem pontos comuns e pontos que não coincidem com os conceitos clássicos de direito de resistência, desobediência civil, objeção de consciência.

No capítulo seguinte, avaliam-se os contornos da resistência fiscal na realidade tributária brasileira, destacando-se a problemática da tributação regressiva/indireta e da deslegitimação/negativação do Estado Fiscal. Alcançam-se, igualmente, como desdobramentos de uma resistência fiscal “à brasileira”, os ainda importantes conceitos de evasão fiscal, elisão tributária, planejamento tributário, elusão, simulação e “ilusão fiscal”. Defende-se o planejamento como forma lícita e constitucionalmente fundamentada de resistência e aponta-se, do lado oposto, a ilusão fiscal como problema mais grave, por relegar o contribuinte a uma resistência meramente retórica, por estar totalmente alheio ao fenômeno tributário.

No capítulo último, fundamenta-se a necessidade de mais democracia nas questões fiscais, sobretudo diante da relevância da tributação na atualidade, que perpassa a ideia clássica de custeio do Estado para se configurar como meio de transformação social, pelo custeio de direitos. Nesse sentido, avalia-se a educação fiscal como instrumento para esse propósito, como forma de tornar os cidadãos menos alheios ao fenômeno tributário e mais ligados às questões políticas. Para essa democracia fiscal por meio da educação fiscal, sob uma ótica participativa, defende-se o município como ambiente mais propício para sua configuração.

Em sede de metodologia, a pesquisa se classifica como bibliográfica quanto ao tipo, pura quanto à utilização dos resultados e descritiva quanto aos objetivos. Como justificativas, apontem-se, com igual peso, a carência de estudos no campo da psicologia financeira em língua portuguesa; também a carência de estudos em torno da resistência fiscal como problema brasileiro; a necessidade de maiores e melhores estudos no âmbito da educação fiscal, que reconheçam sua autonomia como disciplina da Pedagogia, sua configuração como direito cívico e sua iminência como política pública, de formação e informação dos contribuintes.

O tema da resistência fiscal, como parte do problema da (falta de) democracia fiscal, há de ocupar a mesa de trabalho do pesquisador, assim como suas possíveis soluções, como a educação fiscal. São necessárias mais abordagens científicas em torno deste problema, sob pena de que, caso permaneça a escassez de estudos no assunto, continue este a ser tratado com “naturalidade”. A imagem altamente negativa que possui o Fisco não está de acordo com a atual relevância que a tributação possui, quando o Estado tem de amparar, por meio das políticas públicas, milhões de pessoas.

A resistência fiscal entra num embate, assim, com o dever fundamental de pagar os tributos, amparado este último nos ideais de justiça, na solidariedade, não se podendo aceitar tal oposição social aos tributos como algo “normal”. O presente estudo demonstra que não só não é natural resistência fiscal como também não é naturalmente que ela deixa de existir: tanto mais democrática é a atividade fiscal do Estado, quanto mais informada sobre as questões fiscais é a sociedade, menor é a resistência desta última ao primeiro. A educação fiscal, como se verá, há de ser o ponto de mutação de uma realidade em que há uma cidadania resistente para uma realidade de cidadania fiscal.

2 A RESISTÊNCIA AO ESTADO E AO DIREITO E A RESISTÊNCIA FISCAL

Uma investigação científica que se propõe a sugerir soluções a um problema deve, justamente, definir este último, e com todas as letras. No caso da resistência fiscal, tema principal do presente estudo, importa, ainda antes a reconhecer, defendê-la como problema: a resistência à tributação, sobretudo num momento em que o Estado se arvora como defensor/garantidor de um sem número de direitos, não pode ser encarada como algo “natural”. A resistência não é natural. A resistência tem, sim, suas causas e fundamentos. O presente capítulo dedica-se a estudar estes últimos

Nesse sentido, parte-se da premissa de que a resistência fiscal está inserida em uma problemática ainda maior, com maiores causas e fundamentos, qual a da negatização do Estado fiscal: a sociedade, cada vez mais, está desgostosa com a tributação, desde os escalões mais humildes da sociedade até as pessoas mais instruídas. Desta sorte, a identificação do problema da resistência com o fenômeno de “demonização” do Fisco é óbvia: o ser humano tende a resistir àquilo que lhe não agrada, àquilo que abomina. Indubitavelmente, numa atividade fiscal cuja imagem não é positiva, há resistência.

2.1 A resistência fiscal como parte do problema da negatização do Estado fiscal

Em se dedicando a estudar o Direito Tributário brasileiro, nas mais diversas perspectivas que este campo abrange, percebe-se um cenário de desgosto, de insatisfação por parte da sociedade brasileira como um todo. A própria expressão “carga tributária” já traz consigo grande negatividade. Há sempre quem confunda a espécie “imposto” com o gênero “tributo”, justamente pela semântica mais negativa do primeiro – algo que é imposto, uma imposição, coisa de quem (Estado) “impõe” algo a outro (contribuinte). No mesmo sentido, o símbolo do Imposto de Renda, desde há muito, é um leão!

Ora, com bem já ressaltara Denise Lucena Cavalcante (2009), essa simbologia “leonina” é completamente incompatível com atual desenho constitucional que se faz de um Estado democrático de Direito para o Brasil. A figura animalesca, de mordedura implacável, traduz um inegável aspecto coercitivo e burocrático da atividade fiscal, aceitável somente na época em que fora idealizada como propaganda: nos anos 1970, auge da Ditadura Militar. Igualmente, na atualidade, destacam-se os inúmeros “impostômetros”, “sonogômetros”,

pesquisas, estatísticas, mais ou menos ou nada rigorosas, mas que sempre denotam algo de ruim^{4, 5, 6}.

E não é só no senso comum que se desenha essa imagem negativa. No campo acadêmico, não são generosas as linhas que descrevem a realidade tributária brasileira. Costuma-se salientar o paradoxo que é a coexistência, no mesmo Estado brasileiro, de uma democracia política com uma autocracia fiscal. É ao que aduzem, com robusta exemplificação, Carlos César de Sousa Cintra e Itaércio Bezerra Filho (2017), quando normas do Código Tributário Nacional tencionam autoritariamente a interpretação do Judiciário, persistem a supervalorização da presunção de legalidade dos atos praticados pelo Fisco, as já mencionadas 2,6 mil horas de obrigações acessórias, a tributação regressiva, a ausência de espaços de diálogo entre Fisco e contribuinte etc.

Assim, usando ou mesmo abusando da alegoria, o Fisco atua como verdadeiro “inspetor”, segundo o modelo de “Panóptico” de Jeremy Bentham (2008), numa espécie de “prisão circular”, a que se prende o contribuinte, ocupando a Administração Pública Tributária o centro desta circunferência, num ponto equidistante de onde possa observar a tudo e a todos. Esse controle se basearia “na *centralidade* da situação do inspetor, combinada com os dispositivos mais bem conhecidos e eficazes para *ver sem ser visto*” (BENTHAM, 2008, p. 28, destaque original). Não é por menos que James Marins (2009) menciona a existência de um supercomputador a serviço da Receita, cujas proporções lhe conferiram o apelido jurássico de “*T-Rex*”.

⁴ Um polêmico estudo realizado pelo Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário, de nome “Índice de Retorno de Bem Estar à Sociedade” (IRBES), chega a apontar o Brasil como um dos piores países na razão que existe entre os tributos cobrados e os serviços prestados. Segundo a pesquisa veiculada (de pouco mais que 6 – seis – páginas) no sítio do IBPT na internet, levam-se em conta a carga tributária, o PIB e o IDH de cada país pesquisado. Os números são dados pela “somatória do valor numérico relativo à carga tributária do país, com uma ponderação de 15%, com o valor do IDH, que recebeu uma ponderação de 85%”, segundo Amaral, Olenike e Amaral (2015, *on line*). Barbosa (2014, *on line*) critica bastante o estudo, ressaltando uma série de falhas estatísticas, de países que sequer foram levados em conta na pesquisa, transparecendo que o estudo consista, segundo o autor, em “uma invenção para criar ilusões, um jogo de números aleatórios para manipular o brasileiro a aderir a uma ideia que ele já está disposto a acreditar: a de que o Brasil não só tem um retorno ruim dos impostos à população, mas de que ele é o pior país do mundo nesse aspecto” (BARBOSA, 2014, *on line*).

⁵ Há também uma famosa “Cartilha”, organizada pela Federação das Indústrias do Estado do Paraná, de nome “A sombra do imposto”, que assevera a “carga tributária” como principal entrave ao “desenvolvimento” do país. O texto, organizado por uma equipe de comunicadores ligada à instituição financiadora da publicação, pode ser acessado no seguinte endereço: <<http://content.yudu.com/Library/A1xmmw/CartilhaIIIASombrado/resources/index.htm?referrerUrl=http%3A%2F%2Ffree.yudu.com%2Fitem%2Fdetails%2F557193%2FCartilha-III---A-Sombra-do-Imposto>>.

⁶ Como placares em disputa, às 15h20min do dia 13 de fevereiro de 2017, marcavam o famoso “Impostômetro”, do sítio <<https://impostometro.com.br/>>, e o “Sonômetro”, do portal <<http://www.quantocustaobrasil.com.br/>>, respectivamente, R\$ 307.453.192.623,00 e R\$ 64.300.479.867,00 – números que nem vale a pena colocar por extenso.

Daí porque tende o homem comum a interpretar que a gama de informações de que detêm os órgãos fiscais servem-lhe apenas para tal inspeção, de modo a persuadi-lo a seguir as normas tributárias. Acaba que a alegoria de Jeremy Bentham (2008, p. 29-30) se torna mesmo aplicável, diante do fato de que, “quanto maior for a probabilidade de que uma determinada pessoa, em um determinado momento, esteja realmente sob inspeção, mais forte será a persuasão – mais *intenso*, se assim posso dizer, o *sentimento* que ele tem de estar sendo inspecionado” (destaque original). Ora, muito do respeito à lei tributária se deve mesmo ao medo de sofrer uma multa ou pena mais severa...

À mesma maneira, ocorre o que se poderia chamar, apelando para um neologismo, de “quimerização” do Estado Fiscal: a imagem que se faz do Estado chega a ser mitológica, como a do monstro *Quimera*, de três cabeças, ironicamente uma delas de leão, que corresponderiam ao Executivo, ao Legislativo e ao Judiciário, sempre no afã de arrecadarem mais e mais. A imagem, apesar da metáfora monstruosa, não é tão exagerada assim, considerando-se que o cenário já foi pior, quando o próprio Ministério Público somava como mais uma “cabeça” deste monstro, ao denunciar contribuintes antes mesmo do julgamento definitivo de recursos administrativos⁷. Àquele tempo, Hugo de Brito Machado (2003b, *on line*) chegava a afirmar que se colocava, por aquela postura, o *Parquet* “como verdadeiro cobrador de tributo”.

Excessos à parte, fato é que os debates acerca da realidade tributária brasileira são sempre calorosos, sempre desenhando o contribuinte sob um esforço absurdo para conseguir adimplir as exações que se lhe aplicam, além das milhares de horas gastas no cumprimento de obrigações acessórias. Há mesmo quem levante o conceito de “vulnerabilidade”, como o faz James Marins (2009, p. 25), por conta de uma “sensível assimetria de forças entre credor-estatal e cidadão-contribuinte”. De fato, vislumbra-se a relação jurídica tributária como diferida das demais situações obrigacionais, por conta de o seu credor, qual o Estado Fiscal, deter de toda a potência na relação, dominando “os três momentos da relação tributária”

James Marins (2009) salienta, nesse sentido, que o Estado, a um só tempo, é quem cria a norma de Direito Material Tributário (momento estático, segundo o autor) e quem cria a norma de Direito Processual Tributário (momento crítico). Esse controle “pluripotencial” do credor sobre seu devedor não ocorre em nenhuma outra relação obrigacional, sejam civis ou comerciais, jamais decorrendo tamanho controle de um contrato ou cártula ou da lei. James

⁷ Isso até a edição da Súmula Vinculante n. 24: “Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei nº 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo.”

Marins (2009) também acrescenta que o fato de o Legislativo, na dinâmica que os partidos alimentam para o controle do poder, e o Judiciário se colocam numa postura pró-fazendária, maior poder recebe o Executivo, a quem compete a arrecadação.

Resta ao devedor da obrigação tributária apenas uma coisa: adimplir a obrigação tributária, honrar o crédito tributário uma vez constituído – na acepção de Hugo de Brito Machado (2016, p. 125), “prestar dinheiro ao Estado [...] ou [...] fazer, não fazer ou tolerar algo no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos”. Na prática, ainda que formalmente se revista ou “travista” de direito – como relação jurídica –, a relação tributária configura-se mais como relação de poder, “na medida em que os direitos fundamentais do contribuinte são pública e flagrantemente desrespeitados pelas autoridades fazendárias” (MACHADO, 2003c, p. 313).

Ora, se por relação jurídica se entende uma relação submetida a normas jurídicas, a princípios e regras os quais estabeleçam direitos e obrigações às partes envolvidas, numa relação de poder, o que ocorre é apenas a sujeição de quem pode menos a quem pode mais: no caso da tributação, uma vez desrespeitados os direitos fundamentais do contribuinte, a sujeição do cidadão ao poder do Fisco. Ao passo que as garantias mais elementares dos contribuintes são reiteradamente desrespeitadas pelo Estado, a forma e o conteúdo jurídico que a relação tributária deveria possuir dão lugar aos contornos de uma relação de poder, o contribuinte se sujeita às obrigações fiscais com o receio de sofrer algum agravo ou punição pecuniária, e não porque se sinta juridicamente obrigado (e protegido).

O fato é que se passou a aceitar tal estrutura como paradigma imutável. O que havia de ser conquistado de garantias fundamentais, limitações ao poder de tributar, imunidades etc. já havia sido considerado pelos constituintes. Contudo, claro está que há, sim, uma “resistência” por parte da população à forma e ao conteúdo segundo os quais a tributação vem sendo tratada no Brasil. A pretensão aqui é de, justamente, deixar de ignorar esse fenômeno, pela dimensão que alcançou, merecendo, sim, ser mais e melhormente investigado. Ocorreu, como adverte, na esteira de Thomas Khun, Hugo de Brito Machado Segundo (2016, p. 49), que “a sujeira, que paulatinamente foi sendo colocada embaixo de um tapete, tornou-se demasiadamente volumosa para ser ignorada”. Topou-se neste volume deixado debaixo do tapete.

Diante disso tudo, para destacar o tema a que se dedica o presente trabalho, para separá-la, metodologicamente, do todo da problemática de negatização do Estado, vale buscar um conceito de “resistência fiscal”. Merece tal tarefa, de conceituação, o problema, sobretudo

porque, na ausência de um conceito acertado e autônomo, a oposição social aos tributos é quase sempre confundida com outros conceitos, como o de direito de resistência.

2.2 A importância dos conceitos

Estabelecer conceitos basilares, como premissas de toda uma construção teórica, é fundamental todo trabalho, sobretudo em respeito a um método científico. Conforme assevera Nitish Monebhurrin (2015, p. 36), “é preciso conhecer os conceitos e os princípios que se pretende estudar antes de qualquer análise”, afinal deve o pesquisador abraçar “definições científicas e não apenas os seus preconceitos”, sobretudo por conta do alvoroço característico dos debates sobre a tributação. Todavia, ainda que se tratasse de ambiente menos tenso, a importância dos conceitos seria igualmente fundamental.

No caso do Direito, a relevância dos conceitos é ainda mais relevante por conta do desdobramento jurídico, político ou social que a adoção de um conceito ou de outro pode causar. Dizer que um delito entra ou não no conceito de “bagatela” é o que define se alguém será incriminado ou não. Certo é que, em sendo a norma objeto de preocupação da ciência jurídica, sabe-se que, como afirma Hugo de Brito Machado (1987, p. 1), “em toda norma residem conceitos, de sorte que não é possível, sem um razoável domínio destes, conhecer um sistema normativo”. Sem uma perfeita compreensão dos termos e expressões constantes de uma norma, esta jamais poderia ser interpretada ou aplicada corretamente.

Tamanha é a relevância dos conceitos que há, também, os chamados “conceitos legais”, aqueles elaborados e promulgados, no interior dos textos normativos, pelo próprio legislador. Hugo de Brito Machado (2014, p. 11) assevera que tais conceitos são necessários “sempre que se está diante de conceitos não suficientemente conhecidos ou não suficientemente trabalhados na doutrina jurídica”. Busca-se, segundo o mesmo autor, “eliminar, ou reduzir, a vaguidade e a ambiguidade que residem nas palavras ou expressões” (MACHADO, 1987, p. 11). Essa vagueza ou multiplicidade de sentidos retiraria toda a segurança (certeza) que a norma precisa possuir.

E no caso de um conceito que não consta perfeitamente elaborado nem na doutrina, nem na jurisprudência, tampouco na legislação brasileira? Diante de inegável inércia por parte do Poder Legislativo e do maniqueísmo que têm conferido a doutrina e a jurisprudência à relação tributária – sempre Fisco *versus* contribuinte –, não se pôde encontrar um conceito

suficiente de resistência fiscal, daí porque é primordial o trabalho da pesquisa em delimitar os contornos desse conceito jurídico.

Por outro lado, a relevância dos conceitos jurídicos assiste no ponto de que o próprio direito encerra verdadeiras odisséias e ilíadas conceituais em torno de si, como bem atesta Rolando Tamayo Salmorán (1986, p. 19, tradução livre), para quem “poucas questões referentes à sociedade humana têm sido perguntadas com tanta persistência e contestadas de formas tão diversas, estranhas e, inclusive, paradoxais, como a questão: ‘o que é direito?’”⁸. Sem falar na conhecida polissemia do termo, tão plurissignificativo, uma vez que, como afirma Artur Machado Paupério (2001, p. 35), “a palavra *direito* não é usada com sentido único. Pelo contrário, é comumente empregada em vários sentidos” (destaque original).

Segundo Daniel Brantes Ferreira, (2007, p. 36), não é surpresa, “os vocábulos jurídicos serem em sua maioria ambíguos e possuírem significado muito solto e abrangente”. Pior, todavia, que uma polissemia, com algo significando várias coisas, é sequer saber o que algo significa, ou imprimir-lhe um significado tão genérico quanto inútil. Nesse sentido, antes de se oferecerem soluções ao problema aqui estudado, há mesmo que se questionar: “o que é resistência fiscal?”. Que problema é este do qual se diz aqui padecer a tributação brasileira? Conceituar essa resistência é relevante até porque, entre as disciplinas jurídicas, os conceitos no Direito Tributário devem receber uma relevância ainda maior.

Ora, os conceitos de “renda”, “mercadoria”, “serviço”, “industrialização” etc. são o que define a incidência ou não dos tributos que utilizam tais verbetes. Vislumbram-se muitos conceitos aceitos quase que sem qualquer discussão, como os de “obrigação”, “crédito”, “débito”, “bem”, historicamente construídos no Direito Civil e dele importados. Há, porém, conceitos outros em nada pacificados, como o de “grande fortuna”. Como salienta Hugo de Brito Machado (2014, p. 11), “dúvida não pode haver de que esse domínio da realidade, que é o direito tributário, só será conhecido se dispusermos de um corpo sistematizado de conceitos [...]”. Não se concebe uma Teoria Geral do Direito Tributário sem um bloco certo de conceitos.

Mas o que dizer de um conceito que, longe do senso e do consenso doutrinário, é muito pouco ou praticamente em nada discutido no Brasil? É o que ocorre no caso do objeto deste estudo, sobre o que praticamente nada se fala. Daí porque a problematização da “resistência fiscal” no Brasil deve-se iniciar tratando, justamente, deste *nomen iuris* que ela

⁸ Original em espanhol: “Pocas cuestiones referentes a la sociedad humana han sido preguntadas con tanta persistencia y contestadas de formas tan diversas, extrañas y, incluso, paradójicas, como la cuestión: ‘¿qué es derecho?’”.

recebe. Em primeiro, porque muitíssimo pouco explorado, conforme há de ser explicitado abaixo, diante de uma escassez literária no assunto; por outro lado, pela necessidade de o tornar autônomo em relação a outros conceitos de resistência, da resistência ao direito em geral, do direito de resistência, conforme se verá.

Concorda-se com o que já assevera Paulo de Barros Carvalho (1998, p. 29), de que “qualquer trabalho jurídico de pretensões científicas impõe ao autor uma tomada de posição no que atina aos conceitos fundamentais da matéria em que labora”. Essa meticulosidade no trato com os conceitos se deve, justamente, para que seja possível ao pesquisador, como assevera Paulo de Barros Carvalho (1998, p. 29), “desenvolver seus estudos dentro de diretrizes seguras e satisfatoriamente coerentes”. Uma necessária diagnose da enfermidade deve sempre anteceder a administração do remédio. Há que se saber que resistência (fiscal) é essa.

Vale aqui essa cautela especialmente porque, em momento anterior, num primeiro contato com o tema, chegou-se mesmo a defender a existência de um “direito de resistência fiscal” ou, mais incisivamente, de um “direito de desobediência tributária” (CUNHA, 2014a). Alegava-se que, diante da gama de direitos e garantias fundamentais conferidos ao contribuinte brasileiro pela CF/1988, poderia a sociedade civil resistir ou desobedecer à tributação que reputasse injusta. Chegou-se mesmo a defender “a ideia de desobediência tributária como instrumento político de superação das injustiças fiscais” (CUNHA, 2014a, p. 111), como um instrumento respaldado pelos direitos e garantias fundamentais assegurados aos contribuintes pelo ordenamento brasileiro.⁹

Desconsideravam-se ali, no entanto, os malefícios que uma postura resistiva (ou mesmo desobediente) por parte dos contribuintes pode causar. Pode não, causa realmente. Hoje, com maior sobriedade teórica, entende-se que a resistência social aos tributos é problema que deve ser melhor compreendido, sob pena de malferir a democracia e a própria República brasileira, diante de tantos objetivos que lhe foram impressos. Objetivos com mesmo peso

⁹ No assunto, igualmente defendendo a aplicabilidade do direito clássico de desobediência civil, sobretudo como forma de pressão política sobre os governantes, há artigo publicado por Luiz Dias Martins Filho e Marcio Cesar Costa (2016), intitulado *Direito de resistência – desobediência civil: uma realidade também no direito tributário*. Os autores trazem rico resgate do histórico exercício do direito de resistência e da desobediência civil na seara fiscal, concluindo pela validade de sua prática, sobretudo diante da “ocorrência de acontecimentos ou da edição ou da promulgação de normas jurídicas que representem violação ao interesse público, ao bem comum de uma sociedade e desde que a resistência esteja fundamentada no sobreprincípio da justiça” (MARTINS FILHO; COSTA, 2016, p. 106). Essa perspectiva, em verdade, consiste em uma das diversas *modalidades de resistência fiscal*, como se verá neste capítulo, talvez a de mais fácil compreensão: o contribuinte resiste a um tributo ilegal ou inconstitucional; o mesmo valeria, insofismavelmente, para a seara penal, administrativa, previdenciária etc. – o cidadão não só pode como deve resistir a tais abusos ou absurdos. No entanto, conforme se concluirá, a resistência se dá de inúmeras formas, nem sempre justificáveis e quase sempre com efeitos negativos.

constitucional que os fundamentos os quais legitimariam essa resistência. Essa mudança de perspectiva sobre o problema deve-se à própria complexidade que o tema possui. Assim, entendendo-a hoje como problema (e não apenas como um direito de desobediência fiscal), há que se conceituar o problema no qual consiste a resistência fiscal, para só depois vislumbrar que alternativas se lhe defendem como aplicáveis.

2.3 A resistência ao direito e o(s) direito(s) de resistência

O recurso à etimologia das palavras é expediente valioso. Em consultando o dicionário de Antonio Houaiss (2009, p. 1652), percebe-se que a palavra “resistência” advém do vocábulo latino *resistentia*, tendo como significado, entre outros, “recusa a submeter-se à vontade de outrem; oposição, reação”. Desta sorte, pode-se entender genericamente a resistência como a postura de quem não se quer submeter a algo ou alguém, da conduta de e quem se opõe, de quem reage negativamente a uma posição ou imposição. Até um animal pode resistir à investida de seu oponente, predador ou caçador; mesmo o melhor condutor metálico apresenta resistência à corrente elétrica etc. O ser humano, por sua vez, pode resistir às mais diversas coisas.

Desta sorte, aqui cabe avaliar como o direito encara a resistência, ou seja, a resistência ao direito. Um leitor bem versado no direito positivo brasileiro logo se recordará dos arts. 329, 330 e 331, que tipificam, respectivamente, os delitos de resistência, desobediência e desacato, como crimes praticados contra a Administração Pública. À mesma maneira, referirá um sem-número de outros dispositivos, do mesmo diploma ou de outros, que descrevam condutas mais ou menos resistivas. Ocorre que a questão da resistência ao direito supera o mero tratamento criminal, quando mesmo se fala num chamado “direito de resistência”.

Vale salientar antes, como destaca José Carlos Buzanello (2006) que esse direito foi muito pouco abordado no Brasil, ficando a doutrina restrita a muito poucos autores, pertencentes a épocas diferentes e com perspectivas diversas, sendo quase totalmente omitido das discussões de direito público. Essa desconsideração pela doutrina sem dúvida é a maior causa de uma certa imprecisão ao se conceituar esse direito. Para o autor, “a expressão ‘direito de resistência’ é, em abstrato, suscetível de diversos tipos de abordagem, independentemente do lugar constitucional que se pretenda conceder ou das variáveis que cada uma dessas espécies possa apresentar” (BUZANELLO, 2006, p. 127). Como consequência negativa disto, o direito de resistência tem dado motivo a interpretações conceituais distintas.

Desta sorte, são os conceitos de direito de resistência, no plural, tão variados que chegam a ser considerados como um “direito atípico”, o qual foge aos arquétipos consolidados no ordenamento jurídico, não requerendo sequer seu reconhecimento pelo Estado para consagrar-se. É um direito que não consta especificamente registrado no texto constitucional ou legal, pelo menos não no caso brasileiro. Para José Afonso da Silva (2006, p. 194), estaria o direito de resistência incluído naqueles “*direitos individuais decorrentes do regime e de tratados internacionais*” subscritos pelo Brasil, aqueles que não são nem explícita nem implicitamente enumerados, mas provêm ou podem provir do regime adotado” (destaque original). É o caráter “antejurídico” (e não necessariamente antijurídico, ilícito) do direito de resistência.

Assim, mesmo não previsto expressamente, o “direito de resistência constitucional brasileiro”, como chama Silvio Garcia Fernandes de Almeida (2009), está incluído no ilimitado grupo do §2º do art. 5º da CF/1988, previsto entre outros de “difícil caracterização *a priori*”, no dizer de José Afonso da Silva (2006). Isso porque muito do que há fundamento para o direito de resistência se deve à sua presença na história do homem, com exercício por todo o mundo, nas mais variadas épocas. Nelson Nery Costa (1990), relega ao período medievo os primeiros esboços de resistência como direito, em institutos consagrados na Idade Médica.

Para o Nelson Nery Costa (1990), naquele momento, o direito de resistência se baseava, a um só tempo, num respeito a certos limites: de um lado, não poderia o súdito, apesar do dever de fidelidade germânico, exorbitar de seus direitos, o que permitiria ao vassalo opor-se a esse abuso; por outro lado, os soberanos se deviam orientar pelo Cristianismo, segundo seus fundamentos, estabelecidos pela Igreja. No caso de um soberano desrespeitar os cânones então vigentes a desobediência seria justificada.

No entanto, segundo David F. Burg (2004), há registros de resistências civis – não por acaso envolvendo questões tributárias – desde a Antiguidade Oriental. No século XXIV a. C, houve revoltas contra tributos opressivos e confisco de propriedades pelos governantes na cidade mesopotâmica de Lagash, atual cidade Tell Al-Hiba no Iraque. Na Antiguidade Clássica, Sófocles (1999) atribui a Antígona, em seu debate com Creonte, regente tebano, a defesa de uma postura resistiva em face de uma lei injusta dos homens, contraposta à justiça divina. Na tragédia, Antígona entende que os chamados “éditos” de Creonte não se podiam contrapor aos preceitos divinos imutáveis, “porque não são de agora, nem de ontem, mas vigoram sempre”

(SÓFOCLES, 1999, p. 20). Antígona resistia àquela legislação de Tebas com o receio de ser castigada pelos Deuses.^{10, 11}

Não se vai aqui, obviamente, cair ou recair no torvelinho sem fim dos resgates históricos. Esse tipo abordagem geralmente peca por não ser fruto de uma pesquisa original, mas, sim, como condena Luciano Oliveira (2004), mera compilação do que outros autores pesquisaram. Também seria esgotante ou desgostoso traçar um caminho das primeiras manifestações deste direito até a atualidade, realizando, quase, um regresso ao infinito. Afinal, onde quer tenha havido sociedade e, conseqüentemente, direito, certamente houve resistência de uma parcela da primeira (ou toda ela) ao segundo. Um resgate histórico, destarte, ocuparia, desnecessariamente, muito deste trabalho.

O que importa é conceber a partir de quando a resistência ao direito passou a ser encara como mais que mero rompimento da ordem jurídica, deixou de ser apenas ligada ao plano antijurídico para conceber-se como experiência “antejurídica”. Vale mencionar, nesse sentido, que foi com John Locke (1998) que o direito resistência passou a ter forma e conteúdo próprios, como instrumento legítimo de oposição às injustiças, diferido de um mero desrespeito à lei. Questionava-se Locke (1998) se seria possível opor-se às ordens de um príncipe, se poderia alguém resistir-lhe sempre que julgasse ter sofrido um agravo ou uma injustiça por conta de tais ordens.

Entendia Locke (1998) que era apenas lícito opor força à injustiça e ao abuso e, “se alguém criar oposição em qualquer outro caso, torna-se merecedor de justa condenação, tanto de Deus como do homem” (LOCKE, 1998, p. 132). A resistência, para Locke, corresponderia a uma defesa contra o que é arbitrário, abusivo ou mesmo injusto. Em qualquer outro caso, a resistência deixaria de se configurar como defesa para corresponder a mera ofensa à lei, a um ato ilícito, crime. Tal resposta, no entanto, em vez de solucionar o problema, apontava inevitavelmente para outros questionamentos: qual o limite entre o poder e o arbítrio?

Nesse sentido, a partir do momento em que aquele mesmo príncipe passara a apenas reinar, mas não governar, ou seja, ao tempo do constitucionalismo e das primeiras

¹⁰ Na tragédia, os irmãos de Antígona morrem após violenta luta pelo trono de Tebas. Polínicos disputara com então rei Etéocles, vindo ambos a falecerem. Creonte, o novo regente após a morte de ambos, decide que o antigo regente seria sepultado com todas as homenagens e ofertas aos deuses, mas Polínicos, que desafiara o trono, teria o corpo deixado ao léu, para ser dilacerado por animais e servir de exemplo contra novos usurpadores. Antígona recusa-se a respeitar tal decisão, uma vez que a lei divina lhe obrigava a preparar o corpo de ambos os irmãos para a passagem.

¹¹ Os argumentos ou fundamentos religiosos ainda muito se fazem presentes em episódios modernos de resistência ao direito, citem-se os exemplos clássicos das testemunhas de Jeová, que se recusam a realizar transfusão sanguínea. Para tais pessoas, é preferível a morte que ser condenado à eternidade pelo procedimento.

Constituições, a medida entre o justo e o injusto começava a deixar de se basear em critérios meramente pessoais, ideológicos ou teológicos para basear-se nos valores constitucionais. Aquilo que não estivesse compreendido entre os limites constitucionais era injusto, era arbitrário, era abusivo. E como a resistência ao direito era albergada por esse novo panorama jurídico (constitucional)? A linha tênue entre a resistência e transgressão seria, justamente, a presença ou não de fundamentos constitucionais. É quando se começa a pensar a configuração própria de um “direito de resistência”.

Com efeito, pela estrita relação que tal direito de resistência passou a ter, o dilema agora residiria na sua previsão constitucional expressa ou não, ou melhor, se as constituições assegurariam, da maneira como faziam com os demais direitos, esse direito com todas as letras. É quando se começa a tratar de um certo “problema constitucional” do direito de resistência. Para José Carlos Buzanello (2001, p. 11-12), esse problema residiria “[...] na garantia da autodefesa da sociedade, na garantia dos direitos fundamentais e no controle dos atos públicos, bem como na manutenção do contrato constitucional por parte do governante”, denotando quão ligado às constituições estaria o direito de resistência.

Nesse sentido, dessa ideia de proteção ou mesmo verificação desse “contrato constitucional”, Buzanello (2001, p. 12) entende que o direito de resistência, como “garantia individual ou coletiva regida pelo direito constitucional, está a serviço da proteção da liberdade, da democracia e também das transformações sociais”. Para o autor, uma vez que governados e governantes devem igual obediência ao direito, ambas as partes só estariam obrigadas enquanto ambas cumprissem o conteúdo do contrato (constitucional): a partir do momento em que um governante exorbita de suas competências ou mesmo desrespeita a constituição e o Direito, não mais seria obrigado o cidadão a lhe seguir as ordens.

Desta sorte, foi na França pós-Revolução que esse direito começou a ser constitucionalmente amparado de forma explícita, expressamente previsto. Nesse sentido, constava já da “Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão”, que integraria como preâmbulo a Constituição Francesa de 1793, três dispositivos expressos relativos à resistência (arts. 33, 34 e 35). A resistência à opressão era considerada como consequência de outros direitos humanos, quer se configurasse aquela opressão contra um particular, quer oprimida fosse uma coletividade. Nos termos do art. 35, “quando o governo viola os direitos do povo, a insurreição

é para o povo e para cada porção do povo, o mais sagrado dos direitos e o mais indispensável dos deveres” (FRANÇA, 1789, *on line*, tradução livre).¹²

No entanto, como parece ser fardo ou mesmo fado da humanidade ter evoluções seguidas por involuções, os textos constitucionais começaram a retroceder, apagando dispositivos explícitos sobre o direito de resistência. Voltava ao plano antejurídico o direito de resistência, ficando relegado a documentos internacionais, como tratados e declarações de direitos humanos, ou a depender da interpretação de outros direitos fundamentais, como se já se observou, linhas acima, ao se incluir o direito de resistência entre os direitos decorrentes do §2º do art. 5º da CF/1988. Como no caso brasileiro, o direito de resistência deixou de expressamente previsto para apenas ser interpretado nas constituições do mundo ocidental.

Roberto Gargarella (2005, p. 11, tradução livre), relatando esse anticlímax da previsão constitucional do direito de resistência, afirma que, nos últimos duzentos anos, e por diversas razões, “o direito de resistência deixou de tomar o lugar de privilégio que ocupara durante tanto tempo”. Perdia, como chama o autor, seu “lugar de privilégio”, evidenciado em diversos momentos e documentos, sobretudo na Declaração da Independência Americana, na Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, conforme já salientado, e em boa parte das Constituições latino-americanas do século XX.¹³ Assim, em países herdeiros da tradição legalista e literal dos romanos, tornava-se mais dificultoso argumentar por uma juridicidade da resistência.

Vale salientar, todavia, segundo Maria Garcia (2004), que há ainda algumas constituições que preveem explicitamente o direito de resistência como direito fundamental, como a Constituição Alemã de 1940 (art. 20) e a Constituição Portuguesa de 1982 (art. 21), indicando quase igualmente que todos têm o direito de resistir contra quem ofenda a ordem constitucional e os direitos e garantias fundamentais nelas previstos. No caso brasileiro, estando explícito ou não na CF/1988, a questão é que o direito de resistência inegavelmente se

¹² No original em francês: “*Article 33. - La résistance à l'oppression est la conséquence des autres Droits de l'homme / Article 34. - Il y a oppression contre le corps social lorsqu'un seul de ses membres est opprimé. Il y a oppression contre chaque membre lorsque le corps social est opprimé. / Article 35. - Quand le gouvernement viole les droits du peuple, l'insurrection est, pour le peuple et pour chaque portion du peuple, le plus sacré des droits et le plus indispensable des devoirs.*”

¹³ Original em espanhol: “*En los últimos doscientos años, sin embargo, y por una diversidad de razones, el derecho de resistencia dejó de ocupar el lugar de privilegio que ocupara durante tanto tiempo – lugar de privilegio que se advierte en su protagónica presencia en la Declaración de la Independencia norteamericana, en la Declaración de los Derechos del Hombre Francesa, o en buena parte de las Constituciones latinoamericanas del siglo XX.*”

fundamenta nos valores constitucionais, os quais possuem, segundo José Carlos Buzanello (2001), uma “tripla dimensão”.

Para Buzanello (2001, p. 12), as três dimensões a que se prestam os valores constitucionais são a fundamentadora, por constituírem um “núcleo básico informador”, do qual depende todo o ordenamento jurídico; a orientadora, por indicarem metas “que fazem ilegítima qualquer disposição normativa que persiga fins distintos”; e a crítica, por servirem de critério para a valoração e para a interpretação dos atos de conduta. Desta sorte, pode-se entender, também, que o direito de resistência consiste, no mínimo, num “esforço” ou “exercício constitucional”: a postura resistiva, ainda que não claramente albergada pelo texto máximo de nosso ordenamento, tem, sim, amparo na gama de direitos e garantias fundamentais consolidados.

Daí porque Buzanello (2001, p. 13) afirma que “o direito de resistência é susceptível de ser compreendido juridicamente, com apelo à ordem constitucional, por força das regras e princípios que informam toda a regulação jurídica do Estado”. Para o autor, o problema em torno da configuração deste direito se enquadra no contexto geral da ordem constitucional, a qual deve operar como um conjunto de princípios aplicáveis a todo o sistema jurídico. Uma vez não positivado, ausente dos textos legais, o direito de resistência vai buscar sua justificação em princípios já consolidados nos textos constitucionais ou, por outro lado, pode-se interpretar que, por nada tratarem sobre ele, o ordenamento não o veda expressamente, segundo o autor, por meio de uma “cláusula de proibição”.

Ocorre que, no caso brasileiro, já no princípio da soberania popular (art. 1º, parágrafo único, da CF/1988) assevera-se literalmente que todo o poder emana do povo, que o pode exercer inclusive diretamente. Desta sorte, se algo constitucionalmente garantido para este mesmo povo soberano é prejudicado, o correto seria “nascer” imediatamente um direito de resistir a esse prejuízo. A Constituição, assim, é a medida da resistência. Se não houve agressão a um fundamento nela contido, a resistência é ilegítima, ilegal, inconstitucional ou mesmo “aconstitucional”, porque carece de embasamento na Lei Maior. A resistência, para configurar-se como direito (subjetivo) e não como ofensa ao direito (objetivo), deve fundamentar-se na Constituição.

Assim, a literatura discorre acerca de pelo menos seis modalidades do direito de resistência – ou seis “tipos” –, distribuídas em dois maiores grupos: modalidades institucionais e não-institucionais. Como tipos institucionais, ou seja, que de certa forma dialogam com os poderes constituídos, há a objeção de consciência, a desobediência civil e a greve política. No

segundo grupo, em que a resistência é tamanha que rompe com a ordem política e jurídica estabelecida, há a autodeterminação dos povos – que inclusive é asseverada como princípio da República brasileira nas relações internacionais (art. 4º, IV, da Constituição) –, o direito à revolução e o direito à guerra.

Tais classificações tomam por base os métodos e metas de cada modalidade, adequada a certo nível de conflito ou questionamento da autoridade: num exercício mínimo do direito de resistência, um indivíduo, por exemplo, evade-se para viver longe da situação; no plano mais extremo, as nações e Estados, resistindo às imposições de umas às outras, declaram e iniciam guerras. Assim, haveria uma gradação, até o direito à guerra, desde a objeção de consciência. Esta última, para John Rawls (2002), compreende uma aversão por parte do cidadão a algo que lhe foi imposto, consistindo em uma ação ou omissão individual. É a metáfora do homem que foge para um lugar eremítico, para longe do Estado, especialmente para longe dos tributos.¹⁴

Para Nelson Nery Costa (1990, p. 44), a desobediência “tem determinadas especificidades que a diferenciam de outros comportamentos do cidadão frente à obrigação de obedecer às leis”, possuindo certos critérios fundamentais, a saber, quanto “ao número de participantes, ao caráter público e político do ato, à utilização, como último recurso, à não-violência, à sujeição às sanções, à publicidade e às modificações normativas”. Para Evaldo Amaro Vieira (1983, p. 8), consiste n’“a desobediência dos cidadãos em sua sociedade, diante de certas condições ou de diversas leis, em particular porque elas os ofendem, elas os agridem”.

A chamada greve política, conforme o nome já acusa, é o exercício do histórico direito de greve que perpassa as questões meramente profissionais, indo para o cenário político, elevando-se “contra o poder constituído para que adote ou deixe de adotar determinada providência, no âmbito de suas atribuições” (FERNANDEZ, 2012, p. 266). Para Alice Monteiro de Barros (2008, p. 1309), “há uma tendência nos ordenamentos jurídicos de considerar legítimas apenas as greves de cunho econômico ou profissional”, a espécie (greve política) no mesmo caminho de esmaecimento sofrido pelo gênero (direito de resistência).

¹⁴ Na obra de Henry David Thoreau (2006), há muito de objeção, de perspectiva individual, apesar de ter-se afamado o autor com o título de desobediência civil. Refere-se aqui, obviamente, ao clássico “Da desobediência civil”, mas em outras obras de Thoreau, como “Walden”, também chamada de “A vida nos bosques”, há verdadeira apologia a uma vida longe da civilização e das opressões que o Estado tende sempre a causar. Essa fuga não necessariamente reclama um movimento coletivo, pelo contrário. Daí porque se poderia chamar a objeção de consciência de “desobediência individual”.

As demais modalidades, sobretudo as não-institucionais, encontram iguais ou maiores discussões em torno de seu conceito e de seu diálogo ou não com a ordem constitucional vigente. Esse resgate das espécies e modalidades de resistência civil importa porque, como se verá mais adiante, muitas expressões aproximadas da ideia de resistência fiscal se confundem com esses termos. É quando aparecem as ideias de “objeção fiscal”, “desobediência fiscal”, “greve fiscal” etc. Mas de que forma o direito de resistência, enquanto direito o qual conscientemente o cidadão ou a sociedade civil exercem na defesa de seus direitos mais fundamentais, pode ser levantado na seara fiscal?

No caso da relação tributária, o direito de resistência poderia ensejar duas formas distintas de oposição aos tributos, como subgêneros: (direito de) resistência à cobrança de tributos lícitos e a resistência à cobrança de tributos ilícitos. No primeiro caso, os tributos teriam amparo na lei, seriam lícitos, porém a resistência se fundamentaria em direitos fundamentais dos contribuintes (superiores à lei que determina o tributo). No segundo caso, de resistência à cobrança tributo ilícito, o respaldo constitucional da oposição a esse tipo de tributo é claro: o desrespeito ao princípio da legalidade tributária (art. 150, I, da CF/1988) – o contribuinte tem o direito de resistir a esse tipo de tributação que, além de ilícita, é inconstitucional.¹⁵

No caso da resistência a tributo lícito, pode-se ter como exemplos a resistência a um tributo incidente sobre determinado alimento, amparando-se no direito fundamental social à alimentação (art. 6º da Constituição Brasileira).¹⁶ Outro exemplo, um tributo que, mesmo legal, amparado na lei, ofenda o direito fundamental à propriedade de alguma maneira.¹⁷ Igualmente, amparado no direito geral de liberdade e no fundamento da livre iniciativa, um contribuinte, pessoa física ou empresa, tem o direito de resistir a uma tributação lícita, optando

¹⁵ Perceba que existe também a possibilidade de ser instituída uma tributação por meio de lei, ou seja, lícita, porém esta lei tributária seja inconstitucional, o que legitima totalmente a resistência. A questão é quando não há claramente a ilicitude ou a inconstitucionalidade da tributação não são certas, mas a população, inobstante a ausência de uma declaração de inconstitucionalidade por um órgão de controle, opõe-se. É a configuração clássica do direito de resistência, como instrumento político antes de ser jurídico, de oposição ao Estado mesmo quando este está totalmente amparado pelo direito.

¹⁶ Assim foi, como exemplos históricos, nos episódios do *Boston Tea Party*, em 16 de dezembro de 1773, nos Estados Unidos, em oposição à Lei do Chá britânica, incidente nas então Treze Colônias; e a “Marcha do Sal” em março de 1930, puxada por Mahatma Gandhi, na Índia, contra as Leis do Sal da Inglaterra. Os tributos incidentes no chá e no sal nas Treze Colônias e na Índia, respectivamente, tinham, sim, amparo na lei britânica, eram lícitos, porém ofendiam, pelo excesso da cobrança, o consumo de tais alimentos.

¹⁷ No famoso episódio da Inconfidência Mineira, em 1789, no Brasil, os colonos se opuseram a uma “derrama”, dispositivo previsto na lei portuguesa para assegurar o teto de nada menos que 100 (cem) arrobas anuais na arrecadação do “quinto”, 20% do ouro garimpado que era retido e direcionado diretamente para a Coroa Portuguesa. Novamente, apesar de lícito o procedimento, ele consistia em clara ofensa ao direito à propriedade.

por outra, igualmente lícita, porém menos onerosa.¹⁸ Frise-se, porém, que a resistência à tributação lícita que ofende a lei, mas sem respaldo num fundamento constitucional, é um crime tributário.¹⁹

O tributo seria lícito, sim, mas de alguma a resistência seria amparada na Constituição, sobretudo nos direitos fundamentais à propriedade, à alimentação, à livre iniciativa, à proteção ao consumo, ao valor social do trabalho etc. Essa multiplicidade de situações em que o direito de resistência pode ser invocado na seara fiscal se deve à mencionada pluralidade de “espécies” que possui a resistência civil. Do exposto até aqui, podem-se imaginar o direito de resistência e a resistência fiscal como dois conjuntos, representados por circunferências secantes, e não concêntricas – apenas uma parte dos dois conceitos se comunica ou coincide. A seguir, por um resgate da nomenclatura que os autores estrangeiros e nacionais têm utilizado, podem-se perceber claramente tais intersecções.

2.4 As ideias de resistência social aos tributos na literatura jurídica nacional e estrangeira

A busca, aqui, por um conceito sóbrio de “resistência fiscal” deparou e depara, conforme já assinalado, com um problema bibliográfico, um problema de (falta de) fontes (confiáveis). Tanto que, lançando mão de um buscador do porte do Google®, uma pesquisa literal da expressão, *i. e.*, exatamente “resistência fiscal”, retorna pouco mais que 3 (três) mil resultados, muitos deles pouco ou nada precisos. Usando do mesmo expediente na ferramenta de busca por assunto do Portal de Periódicos da Capes, retorna nenhum resultado. Nenhum artigo a tratar especificamente deste assunto, nem um resumo sequer sobre o tema aparece.

Ademais de ser pouco ou quase nulo, o que se tem apresenta muitas confusões da ideia de “resistência fiscal” com os conceitos de direito de resistência, resistência civil, desobediência civil, objeção de consciência, acima assinalados, entre outros. Em língua portuguesa, Figueiredo (2008, p. 1) chega a utilizar a expressão “resistência antifiscal”. Acredita-se aqui que acabe sendo o “anti” desta expressão mesmo redundante, posto que a palavra “resistência” em si já enseja toda forma de oposição – na eletricidade, é na resistência

¹⁸ É o que ocorre, por exemplo, no caso do planejamento tributário, sobre o qual mais se tratará no capítulo seguinte.

¹⁹ Deve-se diferenciar a conduta, no entanto, de quem ofende a lei por ofender, ou seja, um criminoso tributário, com a de quem o faz em sede de protesto: a resistência, nesse caso, é ao Legislador, ao Governo, ao Estado, e não à tributação em si.

que esbarra a corrente –, daí porque se pode concluir que a “resistência fiscal” incluía também essas “condutas antifiscais”.

O próprio autor dá sinal dessa pluralidade de conceitos, trazendo ainda as expressões “revoltas fiscais”, “protestos fiscais”, no resgate historiográfico que realiza das tensões tributárias em Minas Gerais ao tempo da Colônia. Aduz ele ao que chama de “formas variadas de resistência”, percebidas desde as câmaras municipais, as quais se opunham aos abusos na cobrança do quinto²⁰, conflitos entre autoridades disputando precedências, havendo espaço até mesmo para conflitos mais intensos, quando “bandos armados se escondiam nas brenhas das serras para assaltar os caminhos, fábricas de moedas falsas batiam cunhos, circuitos de desvios de receita, sonegação, contrabando se multiplicavam envolvendo de alto a baixo a sociedade colonial” (FIGUEIREDO, 2008, p. 9). Tal cenário incorreria, obviamente, na mais emblemática “revolta fiscal” brasileira: a Inconfidência Mineira.

Ocorre que esta imprecisão terminológica, por mais que se possa facilmente compreender o que forma tais “rebeliões fiscais”, fragiliza qualquer discussão sobre o tema – pelo menos uma discussão que se queira dizer científica. Em verdade, a pluralidade de expressões mesmo traduz quão complexo é o problema da resistência, como salienta Roberval Rocha Ferreira Filho (2009, p. 88), o qual afirma existir “uma grande heterogeneidade de fenômenos que podem ser compreendidos como ‘resistência fiscal’, o que contribui de maneira decisiva com a imprecisão terminológica deste termo”.

Assim, essa “heterogeneidade” se deve justamente por incluir uma gama de manifestações que compreenderiam formas de resistência fiscal, “que pode incluir tanto a evasão como a fraude tributária, que dificilmente tornam-se movimentos sociais, e são, basicamente, atos individuais” (FERREIRA FILHO, 2009, p. 88). Por ser esse “fenômeno complexo e multifacetado”, com diferentes modalidades, não há porque dizer que uma dessas expressões é mais correta que a outra, se não mais adequada à situação que busca descrever: é preferível o termo “revolta” ao termo “evasão” para indicar o que houve na Inconfidência de 1789; por outro lado, é muito mais adequado o último termo para tratar da conduta de quem apenas foge à tributação simplesmente porque não quer ser onerado por ela.

Nesse sentido, Paula de Abreu Machado Derzi Botelho (2005, p. 99) também utiliza a expressão “revoltas fiscais” para designar aquelas primeiras manifestações de resistência fiscal, mais cálidas porque em oposição a uma tributação despótica, autocrática, sendo a

²⁰ Percentual de 20% (ou 1/5, daí o nome) de todo o ouro prospectado que era destinado à Coroa Portuguesa.

resistência aos tributos “problema persistente, contemporâneo à própria existência da sociedade organizada”. A ideia de resistência fiscal da autora, porém, aproxima-se demasiado do direito político de resistência, sobretudo nos regimes autocráticos, em que “os impostos são puramente confiscatórios, e a resistência ao seu pagamento é uma resistência ao poder”. A ideia de resistência fiscal que se quer conceber aqui difere, e é atual.

Nesse sentido, salienta Roberval Rocha Ferreira Filho (2009, p. 86) que, “quando se fala de ‘rebelião tributária’, vêm à mente, de forma quase automática, fatos ocorridos em tempos remotos, como se isso não fosse mais uma realidade presente, contemporânea”. Salienta o autor que é isto uma falsa impressão, dado que as “revoltas tributárias”, como chama, são “fenômenos que sempre ocorreram [e sempre ocorrerão] na história do Estado”.

Nos pesquisadores portugueses, encontram-se ainda as expressões “alergia fiscal” e “aversão fiscal”, concebidas nada recentemente: vindas do francês, a primeira por Maurice Lauré, no seu *Traité* de 1956, e a segunda, mais longinquamente, por Simonde de Sismondi, ainda em 1819, como relata J. Albano Santos (2013). Para o autor, esta aversão consistiria em “um fenômeno de todos os tempos e de todos os lugares”, uma vez que “o pagamento de qualquer imposto representa, para o contribuinte, uma renúncia a uma parcela da sua riqueza sem receber, em troca, o benefício de contrapartida direta” (SANTOS, 2013b, p. 89). O autor cita, ainda salientando essa “naturalidade” a que se refere, verso de Padre Antônio Vieira: “a todos é cousa muito doce o receber; mas tanto quanto se fala em dar, grandes amarguras!”.

À mesma maneira, Cidália Maria da Mota Lopes (2013, p. 182), salienta esse “caráter pessoal” da resistência fiscal, afirmando que “as atitudes dos contribuintes que, provavelmente, dão origem à resistência fiscal são muitas vezes pessoais”, correspondendo, com muita frequência, ao “reflexo de experiências individuais de vida, relacionadas com sentimentos de integração na nação ou de antagonismo, bem como o reflexo de sua relação com as autoridades fiscais no cumprimento dos impostos”. Destaca a atura que, na realidade, o contribuinte, ao transferir para os cofres do Estado de uma parte de seu rendimento, pode sentir que esta imposição não faz o menor sentido, cumprindo-a apenas sob ameaça ou pelo receio de sofrer alguma sanção.

Ocorre que, no direito constitucional português, os autores concebem mesmo um “direito de resistência fiscal”, em decorrência da expressa previsão constitucional nesse sentido. Conforme a semântica do art. 103º, n. 3, da Constituição portuguesa, “Ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não tenham sido criados nos termos da Constituição, que tenham natureza retroactiva ou cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei”

(PORTUGAL, 1976, *on line*). E esse direito consiste, segundo Raquel Campelo de Sousa (2005), numa verdadeira especificação do direito fundamental de resistência (contido no já mencionado art. 21 da Constituição portuguesa).

Igualmente ao que se aduziu quanto à fundamentação constitucional do direito de resistência, o direito português entende este “direito de resistência fiscal” também medido pelos preceitos constitucionais. Para Raquel Campelo de Sousa (2005, p. 15), uma vez que se configura Portugal como um Estado de Direito constitucional e democrático, ganha fundamento “o direito de resistência à exigência de impostos que violem os termos da constituição (art. 103º, n. 3 da CRP)”. A uma lei inconstitucional, segundo a autora, não é devida a obediência pelos contribuintes, tanto que, não por acaso, o dispositivo que prevê o direito de resistência fiscal português vem logo em seguida ao que contém nada menos que o princípio da legalidade tributária.²¹

No mesmo sentido, para Suzana Tavares da Silva (2015), uma vez que o princípio da legalidade tributária decorra da ideia de autotributação, ou seja, por meio único das leis, o povo há de pagar apenas os tributos estipulados por seus representantes (daí a máxima “*no taxation without representation*”). Desta sorte, o desrespeito à legalidade tributária justificaria o recurso ao direito de resistência fiscal. Para a autora, esse direito consistiria em “um dos mais eficazes ‘remédios’ para a violação dos direitos fundamentais” (SILVA, 2015, p. 58). Além do imposto inconstitucional, no caso das tributações retroativas (“que tenham natureza retroactiva”) ou das cobranças e liquidações ilegais (“cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei”), o mesmo art. 103, n. 3, da CRP prevê a hipótese de recurso à resistência fiscal.

Nesse sentido, Manuel Faustino (2009, p. 225) salienta que o direito de resistência fiscal previsto na semântica constitucional portuguesa “não se limita a uma resistência passiva, o direito de não pagar o imposto, mas integra a resistência defensiva”, opondo-se, certamente, a “qualquer tentativa da Administração Tributária para cobrar um imposto ao qual se pudesse opor alguma das circunstâncias que, nos termos da Constituição, permitem accionar o direito de resistência”. O autor salienta, todavia, que ainda persiste a tensão entre este direito fundamental com as normas infraconstitucionais do sistema tributário, “sobretudo as regras

²¹ Art. 103º, n. 2, da CRP: “2. Os impostos são criados por lei, que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes.”

gerais da administração tributária, nomeadamente com o privilégio da execução prévia de que goza, por inerente ao sistema da administração executiva” (FAUSTINO, 2009, p. 225).

Não é recente, frise-se, essa preocupação do legislador constitucional português com o chamado direito de resistência fiscal. No regime constitucional anterior, considerava-se tal resistência legítima quando violados princípios constitucionais basilares da tributação, sobretudo o da legalidade. Segundo Antônio Braz Teixeira, citado por Raquel Campelo de Sousa (2005, p. 72), “na vigência da Constituição de 1933, a generalidade da doutrina e da jurisprudência entendia que a violação dos arts. 70º ou 93º daquela implicava uma verdadeira inconstitucionalidade material”, afinal a ofensa a qualquer daqueles preceitos constitucionais equivaleria à instituição de tributos em desarmonia com a Constituição. Tal desrespeito se traduziria, segundo o mesmo autor, “na violação do preceituado no nº 16 do art. 8º, atribuindo ao contribuinte o direito de não pagar impostos e de resistir legitimamente às exigências abusivas do Fisco” (*Apud* SOUSA, 2005, p. 72).

Do exposto, quanto ao direito português, pode-se conceber a resistência fiscal como desdobramento direto (especificação) do direito de resistência, sendo ambos os institutos – tanto o gênero quanto a espécie – expressamente previstos no diploma maior – arts. 21 e 103º, n. 3, da CRP. Essa proximidade dos conceitos remete à zona comum entre a que se fez referência (a zona de intersecção dos conjuntos “direito de resistência” e “resistência fiscal”). Falta, nesse sentido, determinar os pontos em que estes dois conceitos não se comunicam: há resistências fiscais que não são albergadas pelo conceito de direito de resistência, assim como há modalidades do direito de resistência sem qualquer nuance fiscal.

Continuando, em língua espanhola, também se percebe uma fusão ou confusão de conceitos, com as expressões “*resistencia fiscal*”, “*desobediencia fiscal*”, “*objeción fiscal*”, “*revuelta fiscal*” e ainda “*rebelión fiscal*”. É na Espanha que se encontram escritos mais sóbrios no assunto, sobretudo na obra dos fiscalistas Magín Pont Mestres, Fernández Cázanos e Fernando Sainz de Bujanda. Segundo Magín Pont Mestres (1973, p. 154), a literatura, até com certa reiteração, afirma a existência de uma “tendência no homem que obstaculiza e freia o normal cumprimento das obrigações tributárias” (tradução livre)²², sendo este problema tratado como insolúvel por alguns autores e, pela maioria deles, como mera decorrência de um instinto egoísta ainda patente no ser humano.

²² No original: “[...] *tendencia en el hombre que obstaculiza y frena el normal cumplimiento de las obligaciones tributarias.*”

Magín Pont Mestres (1975), na esteira de Fernando Sainz de Bujanda, todavia considera que, se na resistência aos tributos está realmente presente um tanto deste egoísmo individual, isso não autoriza, de modo algum, achar que é apenas a manutenção dos interesses particulares, em detrimento do bem comum, o motivo primordial desta oposição dos contribuintes. Causas outras, sem dúvida, existem, persistem, “que possivelmente se relacionam com a crença de escassa equidade na repartição dos tributos por uma parte [o quanto cada um paga ao Estado] e em uma inadequada distribuição do gasto público por outra [o quanto e como gasta o Estado dessas divisas]”. (PONT MESTRES, 1975, p. 155, tradução livre)²³.

Pont Mestres, igualmente, aduz à pluralidade de formas de resistência fiscal, que “se plasma de diversas maneiras” (PONT MESTRES, 1975, p. 465), segundo o autor, isto porque toda e qualquer ação ou reação do contribuinte em face da atividade fiscal decorre de sua vontade, e a vontade, por si só, já é plural. Isto não significa, porém, que as causas da resistência estejam exclusivamente ligadas ao indivíduo – quer por vontade deliberada, quer por instinto. Segundo o autor, se se buscarem tais causas na organização da comunidade e não no indivíduo, as conclusões hão de ser mais acertadas.

Todavia, ainda persistem teses que associam a resistência fiscal principalmente a um instinto (egoísta) do indivíduo de evadir-se da tributação a qualquer custo, como salienta José Casás (2002, p. 971, tradução livre): “a resistência fiscal se exhibe como um instituto primário no gênero humano (fruto do egoísmo), mais poderoso que a convicção racional de que todos devemos encarar, como obrigação comum, a sustentação, ao menos, das funções essenciais de toda comunidade organizada”.²⁴

Contudo, por mais que pareça “natural” resistir à tributação, Pont Mestres (1975, p. 272) mesmo salienta que “o comportamento tributário, como parte do comportamento humano em geral, é resultado de uma série de processos mentais que culminam em atos”, e estes atos, “à luz da psicologia, não têm porque necessariamente levar à marca indelével da resistência ao pagamento de tributos” (tradução livre).²⁵ Para o autor, “não só não está demonstrada, como

²³ No original: “[...] que posiblemente se relacionan con la creencia de escasa equidad en el reparto del impuesto por una parte y en una inadecuada distribución del gasto público por otra [...]”.

²⁴ No original: “Es que la resistencia fiscal se exhibe como un instituto primario en el género humano (fruto del egoísmo), más poderoso que la convicción racional de que todos debemos afrontar, como obligación común, el sostenimiento, al menos, de las funciones esenciales de toda comunidad organizada [...]”.

²⁵ No original: “[...] el comportamiento tributario, como parte del comportamiento humano general, es el resultado de una serie de procesos psíquicos que culminan en actos, actos que, a la luz de la psicología, no tienen por qué llevar necesariamente el marchamo indeleble de la resistencia al pago de impuestos [...]”.

também é errônea a tese que atribui exclusiva ou principalmente ao instinto primário egoísta do homem a causa da resistência fiscal” (PONT MESTRES, 1987, p. 234, tradução livre).²⁶

Salienta, igualmente, Pont Mestres (1987) que a atitude consciente de resistência aos tributos surge, em verdade, do que chamada de “contemplação do entorno circundante”, ou seja, de uma contemplação da sociedade, do Estado, pelo contribuinte, a partir de que decidirá ele anuir ou não às obrigações tributárias (ou políticas, sociais, econômicas etc.) que se lhe apliquem. Aduz o autor que “a divergência entre as vivências de justiça e o ordenamento jurídico tributário gera uma propensão à resistência fiscal pela coletividade, que se acentua com o comportamento arbitrário dos administradores públicos” (PONT MESTRES, 1987, p. 234, tradução livre).²⁷ O autor já aduzia, com essa afirmação, o que se compreenderá adiante como certa “proporcionalidade inversa” entre democracia e resistência fiscais.²⁸

Pont Mestres (1987, p. 234, tradução livre) também já asseverava que “a posição em que se encontra hoje o contribuinte em países onde prevalece uma mentalidade fiscal tendente à evasão fiscal é uma posição forçada e fictícia, imposta por circunstâncias históricas e atuais de má administração financeira”.²⁹ Rompia ali o autor com a tradição “naturalizante” na resistência fiscal, que a entendia como fenômeno “normal” das sociedades, natural ao homem, nas ficções do *homo economicus* ou, mais precisamente, do *homo liberter contribuens*, que “a todo custo” quer-se ver livre dos tributos.

Nesse sentido, Sainz de Bujanda (1977) também salienta que a resistência fiscal não é aceita por toda a doutrina como uma atitude constante do contribuinte, menos ainda que ela consista em uma “atitude que emerja inexoravelmente dos estratos mais profundos da personalidade” (tradução livre).³⁰ No mesmo sentido, Ruth Martínón (2012, p. 171, tradução livre), salienta que a resistência fiscal “não se trata de uma atitude ilícita qualquer”, é, em

²⁶ No original: “No sólo no está demostrada, sino que es errónea, la tesis que atribuye exclusiva o principalmente al instinto primario egoísta del hombre, la causa de la resistencia fiscal”.

²⁷ No original: “La divergencia entre las vivencias de justicia y el ordenamiento jurídico tributario genera propensión a la resistencia fiscal de la colectividad, que se acentúa con el comportamiento arbitrario de los rectores públicos.”

²⁸ Quanto “menor” a democracia, maior a resistência fiscal. A resistência tende a ser menor em Estados menos autoritários, menos abusivos, porque legitimada seria a tributação pela democracia (“no taxation without representation”).

²⁹ No original: “La posición en que se halla hoy el contribuyente en los países que prevalece una mentalidad fiscal tendente a la evasión tributaria, es una posición forzada y ficticia, impuesta por circunstancias históricas y actuales de deficiente rectoría financiera.”

³⁰ Original: “El fenómeno de la resistencia fiscal no es, sin embargo, aceptado por toda la doctrina como una constante de la actitud del contribuyente ante el impuesto ni, menos aún, como una actitud que emerja inexorablemente de los estratos más profundos de la personalidad.”

verdade, “um comportamento que, ainda que contrário à norma, tem encontrado apoios múltiplos e segundo perspectivas diversas ao longo de sua história”.³¹

A autora salienta que, conforme hajam evoluído tanto a sociedade quanto o direito e a tributação, a resistência fiscal foi-se desligando das fervorosas formas de resistência à opressão e ao poder, “para nutrir-se de uma concepção ideológica mais elaborada” (MARTINÓN, 2012, p. 171). Refere ainda autora que, século XIX, os argumentos pró-resistência, sobretudo contra uma tributação mais elevada e/ou progressiva concentravam-se numa “teoria individualista” da sociedade civil, de proteção contra intromissões na esfera econômica particular³².

Ocorre que, conforme já se percebeu da leitura dos autores brasileiros e lusitanos, na atualidade, a resistência fiscal se dá de múltiplas maneiras, não apenas sob uma perspectiva individual, como algo que decorresse da “natural” aversão do homem a pagar tributos, nem apenas na forma de “rebeliões” ou “revoltas fiscais”. Tanto é que Fernández Cázinos (2006) concebe nada menos que 7 (sete) classificações, entre: a) individual/coletiva; b) planejada/espontânea, variando se há ou não organização prévia; c) violenta/pacífica; d) legal/ilegal; e) pública/oculta, se exposta ou não; f) política/ética, quando se funde em argumentos políticos ou éticos, bem próxima esta última da ideia clássica de objeção de consciência; g) fiscal/social, se estritamente tributárias são ou não são as razões que levam à resistência.

Continuando, verifica-se novamente uma variedade de expressões nos autores italianos, que utilizam os termos como “*resistenza fiscale*”, “*rivolta fiscale*”, “*protesta fiscale*”, “*obiezione fiscale*” (em português, equivaleria a “objeção fiscal”), “*disobbedienza fiscale*” e ainda “*sciopero fiscale*” (traduzida “greve fiscal”). Similarmente ao que ocorre em Portugal, contudo sem considerável expressividade, costuma-se associar tais posturas de resistência fiscal – tão próximas do conceito de direito de resistência (com amparo nos direitos fundamentais) – aos arts. 53 e 54 da Constituição Italiana.

³¹ Excerto original: “[...] *las manifestaciones de resistencia fiscal, lo cual nos anuncia que no se trata de una actitud ilícita cualquiera, sino de un comportamiento que aún contrario a la norma ha encontrado apoyos múltiples y desde perspectivas diversas a lo largo de su historia.*”

³² Original: “*De este modo, la resistencia fiscal, que era, principalmente, expresión de resistencia contra la opresión, va cambiando su perfil para nutrirse de una concepción ideológica más elaborada. En el siglo XIX, los argumentos contra una imposición más elevada y/o progresiva se centran en la teoría individualista de la sociedad civil que garantizaba la repulsa a cualquier nuevo intento de intromisión en la esfera del domino económico de los particulares.*”

Não é por menos, tais dispositivos asseveram, a um só tempo, o dever fundamental de pagar tributos, a capacidade contributiva e a progressividade (art. 53) de um lado, e do outro os princípios da conformidade constitucional, legalidade, moralidade (art. 54).³³ Assim, a (re)leitura dos italianos acerca da resistência fiscal muito se aproxima do direito de resistência em geral, conforme se percebe em Alessandro Turchi (2011, p. 11, tradução livre), para quem “a resistência fiscal pode ser definida como o comportamento antijurídico daqueles que, referindo-se a valores ou princípios morais, políticos ou ideológicos, recusa-se publicamente a pagar totalmente ou em parte dos tributos devidos ao Estado ou a outras autoridades fiscais”³⁴, submetendo-se às sanções cabíveis por tal conduta.³⁵

O mesmo autor aponta que essas condutas corresponderiam todas a um “fato omissivo”, a um “*non dare*”, “que inclui condutas também muito diferentes umas das outras nos seus fundamentos e finalidades, e distintas – ao menos num nível teórico – da evasão e da sonegação, livres de conotações morais ou políticas porque intentam promover um mero lucro do infrator. (TURCHU, 2011, p. 11, tradução livre).³⁶

E mais, o autor chega a diferir a resistência em duas modalidades, utilizando conceitos que se vira há pouco como modalidades do direito de resistência. Para Alessandro Turchi (2011), a “objeção fiscal” ocorre mediante o não-pagamento às autoridades fiscais de uma quota do tributo pessoal (*e.g.*, o IR italiano) dos rendimentos declarados e devidos pelo “objeto”, medindo esta quantia não-paga segundo os gastos do Estado em atividades que considera eticamente reprováveis. Por outro lado, segundo o mesmo autor, “a desobediência,

³³ “Art. 53 Todos contribuirão para as despesas públicas devido à sua capacidade para contribuir. O sistema tributário é informado nos critérios de progressividade. Art. 54. Todos os cidadãos têm o dever de ser leal à República e de observar a Constituição e as leis. As pessoas encarregadas de cargos públicos têm o dever de realizá-las com disciplina e honra, fazendo um juramento nos casos estabelecidos por lei.” (ITÁLIA, 2012, p. 28, tradução livre). Original em italiano: “*Art. 53. Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva. Il sistema tributario è informato a criteri di progressività. Art. 54. Tutti i cittadini hanno il dovere di essere fedeli alla Repubblica e di osservarne la Costituzione e le leggi. I cittadini cui sono affidate funzioni pubbliche hanno il dovere di adempierle con disciplina ed onore, prestando giuramento nei casi stabiliti dalla legge.*”

³⁴ Original em italiano: “*In termini generali, la resistenza fiscale può essere definita come il comportamento anti-giuridico di chi, richiamandosi a valori o a principi morali, politici o ideologici, rifiuta pubblicamente di versare in tutto o in parte i tributi dovuti allo Stato o ad altri enti impositori, [...]*”

³⁵ Vale lembrar que, na esteira do pensamento de Nelson Nery Costa (1990), um dos “fundamentos” ou “pré-requisitos” do direito de resistência e, mais precisamente, da desobediência civil é justamente a aceitação do praticante de submeter às sanções por seu ato resistivo/desobediente.

³⁶ Original em italiano: “*Si tratta quindi una fattispecie omissiva (un non dare) che comprende condotte anche molto diverse fra loro nell'ispirazione e nelle finalità, e le distingue - ameno sul piano teorico - dall'evasione e dall'elusione fiscale, scevre da connotazioni morali o politiche perché intese a perseguire il mero tornaconto del trasgressore.*”

protesto ou ‘greve’ fiscal assume às vezes conotações propriamente políticas ou ideológicas, e por vezes resulta em total rejeição ao pagamento” (TURCHI, 2011, p. 11, tradução livre).³⁷

Em língua francesa, igualmente, encontram-se as expressões “*resistance fiscale*”, “*désobéissance fiscale*” e “*objection fiscale*”, à mesma maneira importadas dos conceitos primeiros de direito resistência, desobediência civil e objeção de consciência. Mais estranhamente, encontraram-se em Jean-Claude Martinez (1984) os termos “*incivisme fiscale*” e “*insoumission fiscale*”, e, em Pierre Tremblay (2012), a expressão “*délinquance fiscale*”. Ainda que novamente pairando sobre uma polissemia ou confusão de conceitos, os autores franceses tendem a reconhecer a historicidade do problema, como Lemieux (1997) e Hariz (2002), para quem a resistência fiscal não é um fenômeno novo.

Para Pierre Tremblay (2012) a resistência fiscal é um “fenômeno insidioso” cujos efeitos negativos ultrapassam os orçamentos públicos, as políticas fiscais. Mehl (1984, p. 1, *apud* BAZART, 2000, p. 271, tradução livre) define-a como “todo comportamento, individual ou coletivo, que tende a reduzir ou eliminar a carga tributária atribuída a uma pessoa (física ou jurídica) ou grupo (sócio-profissional) em especial”.³⁸

Cécile Bazart (2000) salienta que as resistências fiscais se podem manifestar em todas as fases da política fiscal, gerando alterações na estrutura tributária, não estando, porém, restritas a questões exclusivamente financeiras, refletindo também problemas de legitimidade. Para a autora, “a recusa, a contestação do sistema ou de sua evolução refletem o escopo ampliado da resistência fiscal, para além da [mera] fraude fiscal” (BAZART, 2000, p. 271, tradução livre). Refere-se a autora, na esteira de Mehl, ao “polimorfismo” próprio das resistências fiscais, que podem ocorrer de modo ocasional ou habitual, oculta ou expostamente, organizada ou anarquicamente.

Interessante que Pierre Tremblay (2012) coloca a resistência fiscal como um meio termo, “*une voie mitoyenne*”, entre as vias institucionais de oposição mais básicas – o voto, por exemplo, quando os contribuintes rechaçam um candidato mais inclinado à arrecadação – e as vias mais extremas, como as revoltas e rebeliões fiscais. Para o autor, a resistência fiscal “permite permanecer dentro dos limites da lei, como expressão de uma oposição verdadeira,

³⁷ No original: “*La disobbedienza, protesta o 'sciopero' fiscale assume invece connotati propriamente politici o ideologici, e si traduce a volte nel totale rifiuto di versamento.*”

³⁸ Trecho original: “[...] *l'ensemble des comportements, individuels ou collectifs, qui tendent à réduire ou à supprimer la charge fiscale assignée à une personne (physique ou morale) ou à un groupe (socio-professionnel) notamment*”.

em alguns aspectos visando privar o Estado dos recursos necessários à realização de suas políticas e à implementação de seus programas” (TREMBLAY, 2012, p. 184, tradução livre).³⁹

O autor menciona ainda o que chama de “voto fiscal”, considerando as teorias que apontam ser um gesto de tolerância, aprovação ou consentimento o fato de um contribuinte pagar espontaneamente um tributo. Assim, a resistência fiscal consistiria num “voto de não-confiança”. Tremblay, no entanto, observa que “o significado do gesto de resistência não é sempre consciente”, uma vez que “qualquer tomador de decisão é impulsionado por motivos conscientes (cognitivos) e por motivos inconscientes (ordem impulsiva)” (TREMBLAY, 2012, p. 184, tradução livre).⁴⁰ Afirma, ainda, ser “razoável supor que o contribuinte de acordo com a ação das autoridades públicas se identifique facilmente com essas mesmas autoridades”, correspondendo mais a “uma propensão acentuada para ver e apreciar o mérito da utilização da sua contribuição”, sendo inverso também possível. (TREMBLAY, 2012, p. 184, tradução livre).⁴¹

Assim, para Pierre Tremblay (2012, p. 184, tradução livre) “a resistência fiscal, especialmente em suas manifestações criminais, pode ter um efeito positivo sobre a direção e gestão dos assuntos do Estado. Ele pode forçar os governos e administrações a reverem e reformularem as políticas públicas, em particular em matéria de tributação”.⁴² Esse “efeito político” da resistência fiscal pode ser, também, sentido de forma positiva, no caso de as autoridades modificarem a tributação porque a perceberam ilegítima, ilegal ou mesmo eficaz diante da resistência da população a ela.

Num sentido próximo, Cécile Bazart (2000) tende a justamente diferir quando a resistência fiscal perpassa o indivíduo e alcança proporções coletivas, diferindo não apenas nas razões – de um mero desejo individual de pagar menos tributos – como também nas consequências – uma alteração na política fiscal ou na política em geral de um Estado. Ao passo

³⁹ Original em francês: “*La résistance fiscale offre une voie mitoyenne entre l'élection et la rébellion. Elle permet de rester à l'intérieur des limites de la loi tout en exprimant une opposition réelle qui, sous certains aspects, vise à priver l'État des ressources nécessaires à la réalisation de ses politiques et à la mise en oeuvre de des programmes publics*”.

⁴⁰ Original: “[...] le sens du geste de résistance n'est pas toujours conscient. Nous savons, grâce à la théorie de la décision, que tout décideur est mû par des motifs conscients (ordre cognitif) et par des motifs inconscients (ordre impulsif).”

⁴¹ No original: “*Il est donc raisonnable de penser que le contribuable en accord avec l'action des autorités publiques s'identifie facilement à ces mêmes autorités. Il aura de plus une nette propension à voir et à apprécier le bien-fondé de l'utilisation de sa contribution. L'inverse est tout aussi possible.*”

⁴² No original: “*Cela dit, la résistance à l'impôt, notamment dans ses manifestations délictueuses, peut avoir un effet positif sur l'orientation et la gestion des affaires de l'État. Elle peut forcer les gouvernements et les administrations à revoir et à reformuler leurs politiques publiques, notamment en matière de fiscalité.*”

que a resistência individual tenderia a ocorrer na fase de cobrança do tributo, “as ações coletivas de resistência visam, pelo contrário, ser exercidas na fase de criação ou na mudança da arrecadação dos tributos”, acarretando que “os instrumentos serão diferentes dos de resistência individual, que podem exortar completamente”. (BAZART, 2005, p. 273, tradução livre).⁴³ Para o autor, “a ação coletiva torna possível exercer pressão sobre os tomadores de decisão para defender interesses dos particulares”, mas esse tipo de mobilização da opinião pública se mostrou na história, segundo Cécile Bazart (2005, p. 273, tradução livre), como “endêmica”.⁴⁴

Pierre Tremblay (2012), aduzindo ao que considera como prejudicial da chamada “delinquência fiscal”, quando os contribuintes padecem de total desapego à ordem jurídica e política fiscal. Complementa que “o sentimento de insegurança dessa forma engendrado cria uma situação crítica que envolve, por sua vez, um processo de desfazimento da credibilidade das autoridades e instituições públicas”, instalando-se nos contribuintes, em seguida, “um clima de desconfiança, de oposição e até mesmo de rejeição à autoridade política. Tudo isso cria um terreno fértil para a resistência fértil fiscal e, pior ainda, para a delinquência fiscal” (TREMBLAY, 2012, p. 187, tradução livre).⁴⁵

Nos autores de língua inglesa, por sua vez, muito se encontra com a expressão “*tax resistance*”, com escritos datando já de algumas consideráveis décadas. Ocorre que, outra vez, a ideia de resistência fiscal encontrada nos autores norte-americanos e britânicos em muito se confunde (quando não totalmente) com os direitos de resistência, notadamente a desobediência civil e a objeção de consciência. Daí novamente se encontram expressões como “*tax objection*”, “*tax disobedience*”, “*tax rebellions*”, “*tax revolts*”. Comum também é encontrar-se a palavra “*war*” (“guerra”) ladeando a expressão, como que o exercício da resistência fiscal tenha despontado na história como um meio de oposição às políticas belicosas dos Estados.

Do próprio Henry David Thoreau (2006) é conhecida a passagem que claramente aproxima o exercício do direito de resistência, da desobediência civil ou do próprio direito de revolução ao não-pagamento de tributos, aqui trazida na tradução Sérgio Karam para a L&PM:

⁴³ Original: “[...] *les actions de résistance collective visent plutôt à s'exercer au stade de la création ou de la modification du prélèvement fiscal. Les instruments de résistance collective vont donc différer de ceux de la résistance individuelle, qu'ils peuvent somme toute exhorter.*”

⁴⁴ Original: “*En effet, l'action collective permet d'exercer une pression sur les décideurs afin de défendre des intérêts particuliers. Toutefois, la mobilisation de l'opinion publique sur les questions fiscales est endémique à l'histoire des systèmes fiscaux.*”

⁴⁵ No original: “*Le sentiment d'insecurité ainsi engendré crée une situation critique qui enclenche à son tour un processus de sape de la crédibilité des autorités et des institutions publiques, et s'installe alors dans la population un climat de méfiance, d'opposition, voire de rejet de l'autorité politique. Tout cela crée un terreau fertile pour la résistance fiscale et, pis encore, la délinquance fiscale.*”

“Se mil homens se recusassem a pagar seus impostos este ano, esta não seria uma medida violenta e sangrenta, como seria a de pagá-los e permitir ao Estado cometer violências e derramar sangue inocente”. (THOREAU, 2006, p. 30). Entendia Thoreau que isto, sim, corresponderia a uma “revolução pacífica”, se possível for. O autor era ainda mais incisivo quando supunha, para o caso de um coletor de impostos ou qualquer outro funcionário público lhe perguntar “o que fazer?”, a resposta: “Se deseja realmente fazer algo, peça demissão’. Quando o súdito recusar sua lealdade e o funcionário demitir-se de seu cargo, então a revolução terá se realizado”. (THOREAU, 2006, p. 31).

Assim, é comum a identificação das oposições políticas em geral da população com uma recusa ao pagamento de tributos, notadamente em refutação ao pagamento de exações para o custeio, direta ou indiretamente, de campanhas de guerra. Tanto que relatam Bank, Stark e Thorndike (2008, p. 1, tradução livre) que “[os] americanos têm uma reputação de odiar os impostos, não menos entre si”, recordando o próprio processo de Independência “como um protesto fiscal, repleto de imagens da Festa do Chá de Boston e gritos de ‘Nenhuma tributação sem representação’” – “*no taxation without representation!*”.⁴⁶

Afirmam ainda os autores que “pessoas em todos os países correm para cobrir-se da vista de um coletor de tributos, mas a resistência fiscal no estilo americano tem sido impulsionada por uma tensão poderosa e persistente de antiestatismo” (BANK; STARK; THORNDIKE, 2008, p. 1, tradução livre). Na leitura deles, todos supostamente “odeiam” pagar tributos, mas o “ódio” maior dos americanos residiria nas intrusões do “grande governo”, entre, com negativo destaque, a tributação.⁴⁷

Tamanha é essa identificação que Paul Webley (1991, p. 2, tradução livre) salienta que “a evasão e a resistência fiscal não são necessariamente más”, do que, para o autor, “a resistência fiscal possui uma longa e honorável história”. Assim, é comum a coabitação, num mesmo discurso, das ideias de resistência civil (direito de resistência) e de resistência fiscal. Tanto que Ellen Snodgrass (2015) elenca em torno de 70 (setenta) episódios de desobediência

⁴⁶ No original: “Americans have a reputation for hating taxes, not least among themselves. We remember the War for Independence as a tax protest, replete with images of the Boston Tea Party and cries of *No taxation without representation!*”

⁴⁷ No original: “Americans have a reputation for hating taxes, not least among themselves. We remember the War for Independence as a tax protest, replete with images of the Boston Tea Party and cries of *No taxation without representation!* People in every country run for cover at the sight of a tax collector, but tax resistance in the American style has been driven by a powerful and persistent strain of antistatism. We hate paying taxes, just like everyone else. But we also hate the intrusions of big government, including – and especially – the power to tax.”

civil na história política dos EUA que se realizaram na forma de “*tax resistances*”, segundo a autora.

No mesmo sentido, descreve Jarret S. Lovell (2009, p. 94-95, tradução livre) que, “como meio de ação direta, a resistência fiscal é uma das mais antigas estratégias ‘americanas’ de não-cooperação, com objeções à guerra como principal motivação para a resistência”. Salienta ainda a autora que, na emergência da instituição de um imposto de renda de caráter federal, a feição moderna resistência fiscal às guerras vêm implicando na recusa pública ao pagamento de alguns ou mesmo de todos os tributos federais que indireta ou diretamente⁴⁸ contribuam para uma política ou prática social ofensiva. Alternativamente ao pagamento, a resistência fiscal pode ser manifestada de diversas maneiras. A guerra, no entanto, não seria a única motivação para a resistência fiscal.⁴⁹

Já em língua alemã, o que se tem acerca da resistência fiscal como conduta genérica do contribuinte é encontrado desde os primeiros que se dedicaram ao enfoque psicológico sobre as finanças públicas, notadamente Karl Holtgrewe (1954) e Günter Schmölders (2006), com a expressão “*steuerwiderstand*” (literalmente “resistência aos tributos”). Gabriele Kersting (2006) traz ainda, similarmente ao que se verificou nos demais autores de outras línguas, a expressão “protesto fiscal” (“*steuerprotest*”), na esteira do pensamento de Fritz Mann, como posturas defensivas dos contribuintes desapegadas da estrutura jurídica (licitude).

Ocorre nos autores alemães, todavia, uma diferenciação necessária entre tais práticas resistivas e uma mera sonegação fiscal (“*steuerhinterziehung*”), como decorrência do próprio desenvolvimento do Estado Fiscal. Nesse sentido, assevera Hans-Peter Ullmann (2005, p. 47-48), citando Günter Schmölders, que “a ascensão do Estado Fiscal foi acompanhada por resistência e protesto contra a tributação”, afinal “os contribuintes não eram apenas um objeto de luta contra a violência do Estado, mas resistiram à arrecadação forçada, sem encargos ou retorno direto, a carga tributária crescente”. (tradução livre)⁵⁰

⁴⁸ No caso do Brasil, por exemplo, existe mesmo a competência da União para instituir, literalmente, um Imposto Extraordinário de Guerra (art.154, II, da Constituição Federal de 1988), poderia ensejar objeções fiscais contra a guerra, à semelhança do que se vislumbrou várias vezes na história norte-americana.

⁴⁹ Original: “*As means of direct action, tax resistance is one of the oldest “American” strategies of noncooperation, with objections to war serving as the primary motivation for resistance. [...] With the emergence of a federal income tax, modern war tax resistance entails the public refusal to pay some or all of those federal taxes that contribute to an offending policy or social practice. In lieu of payment, tax resistance can be manifested in any number of ways. [...] War, however, is not the only motivation for tax resistance.*”

⁵⁰ Original em alemão: “*Der Aufstieg des Steuerstaates wurde vom Widerstand und Protest gegen die Besteuerung begleitet. Denn die Besteueren waren nicht einfach nur Objekt der staatlichen Steuergewalt, sondern*

Alega ainda Ullmann (2005, p. 47-48), ainda na esteira de Schmölders, que se deve considerar a ampla gama de práticas sociais em que consiste a resistência fiscal, diante do sem número de reações adversas que a tributação acarreta nas pessoas por ela afetadas, variando de formas, “tais como a evasão fiscal (como na dispensada no consumo de bens tributados), para uma área cinzenta, sob formas ilegais de defesa fiscal, por exemplo, a recusa de impostos [...]”. (tradução livre)⁵¹. Igualmente, Burkhard Strümpel (1966) diferia a “evasão fiscal lícita” (*legale steuerausweichung*), ou seja, quando o contribuinte age de forma a contribuir menos, mas sem ofender a lei,⁵² do delito tributário (*steuerdelikt*), previsto na legislação penal alemã. A evasão fiscal legal, no entender do autor, não ofende a lei porque o contribuinte, simplesmente, opta pela conduta que gera menor tributação. Essa conduta é lícita. No *steuerdelikt*, crime tributário, a conduta praticada – de sonegação ou simulação, por exemplo – é tipificada na lei criminal.

Outro ponto interessante é que, como reflexo do caráter moral-coletivo que possui a resistência fiscal, que há a aceitação por uma camada social da resistência praticada por outra, salvo nos casos de grandes sonegações. No dizer de Strümpell (1966, p. 86, tradução livre), “há, obviamente, alguns poucos por contra própria cuja aversão aos tributos vai tão longe a ponto de aprovarem qualquer meio para fins de evasão fiscal”. Para a maioria das pessoas, a evasão seria justificável, aceita por eles, “com padrões morais mais flexíveis do que as previstas pelo Direito Tributário Penal”, não ocorrendo o mesmo, porém, no caso da resistência fiscal ilícita, ou “quando ela assume certas formas e excede certa magnitude” (grandes sonegações).⁵³

Günter Schmölders (2006) também atenta para o fato de que a “coletivização” da resistência, ou seja, quando a oposição aos tributos ultrapassa o individualismo, suas causa e

wehrten sich gegen die zwangsweise, ohne direkte Gegenleistung erhobenen Abgaben, die wachsende Steuerlast und den schärferen Zugriff des Fiskus.”

⁵¹ Original em alemão: “*Versteht man unter Steuerwiderstand die Gesamtheit der Gegenreaktionen, welche die Besteuerung bei den von ihr Betroffenen auslöst, fächert sich ein breites Spektrum sozialer Praktiken auf: Sie reichen von legalen Formen wie der Steuervermeidung (indem etwa auf den Konsum besteuerteter Waren verzichtet wurde) über eine Grauzone der Steuerumgehung bis zu illegalen Formen der Steuerabwehr, zum Beispiel der Verweigerung von Abgaben [...].*”

⁵² Equivale à ideia do planejamento tributário como forma lícita de resistência, tema a ser discutido no próximo capítulo, quando o contribuinte, diante de mais de uma possibilidade de praticar uma ação que enseje um encargo tributário, organiza-se para ocasionar o fato gerador menos onerado pela lei tributária ou para deixar de praticá-lo, se não for obrigado. Nesse caso, como se verá, há duas hipóteses de incidência lícitas – uma mais onerosa que a outra. O contribuinte, pela lógica e amparado no direito de liberdade e no fundamento da livre iniciativa, vai obviamente optar pela que lhe custe menos.

⁵³ No original em espanhol: “*Es sind also offenbar nur wenige Selbständige, deren Aversion gegen die Steuer so weit geht, daß sie jedes Mittel zum Zwecke der Steuerverkürzung gutheißen. Die weitaus meisten Selbständigen bekennen sich zwar zu großzügigeren, laxeren moralischen Maßstäben als diejenigen, die das Steuerstrafrecht vorschreibt; sie mißbilligen aber offenbar den illegalen Steuerwiderstand, wenn er gewisse Formen annimmt und gewisse Größenordnungen überschreitet*”.

efeitos tendem a ser diferentemente encaradas pela Administração Pública Tributária. Para o autor, “a administração tributária pode compensar a resistência fiscal individual, mas não o pode diante da hostilidade de todo o grupo ou de todos os envolvidos”. Se, por exemplo, o setor comercial por inteiro passar emitir recibos falsos, permitindo que seus clientes simulem despesas; se, noutro exemplo, os empregadores se negam a dar informações corretas sobre o quanto remuneram seus empregados, sequer um imposto de renda seria possível (SCHMÖLDERS, 2006, p. 196, tradução livre).⁵⁴

A despeito desta maior dimensão que a oposição coletiva aos tributos carrega, Günter Schmolders (2006, p. 173, tradução livre), porém, aduz que as raízes da resistência fiscal “residem na reação do indivíduo contra a compulsão que a tributação traz consigo, e especialmente no ressentimento que se sente contra o sacrifício que ela impõe à pessoa que está sendo tributada”.⁵⁵ A tributação seria “naturalmente” sentida como sacrifício da propriedade, invasão do Estado nesta seara.

O pronto pagamento dos tributos, desta forma, ocorreria, segundo os que se dedicam à psicologia financeira, não por vontade deliberada do contribuinte, não por seu desejo de pagar os tributos, mas pela “força motriz negativa” do receio de sofrer uma penalidade tributária: o medo da multa ou mesmo da prisão, no caso dos crimes contra a ordem tributária.

2.5 Um (necessário) conceito de resistência fiscal

Klaus Tipke (2002), ao tratar das posturas dos contribuintes, elenca nada menos que 7 (sete) categorias, quais sejam, de um extremo a outro, a) o *homo economicus*, quem com nada se importa além de sua economia; b) o “barqueiro”, que contribui com um mínimo, considerando, simultaneamente que realmente precisa do Estado, mas este em pouco lhe retribui; c) o “mal-humorado”, desgostoso com o Estado e a tributação; d) o liberal, que considera a tributação como verdadeira ofensa à sua liberdade; e) o “elisor” legalista, que busca sempre pagar menos, mas respeitando a lei; f) o “inexperiente”, que mal compreende a

⁵⁴ No original da tradução inglesa: “*The tax administration can make up for individual tax resistance but not for the hostility of the whole group or of everybody concerned. If merchants, as a matter of fact, write out false receipts to enable their clients to label private expenses as business expenses, or if employers (usually and as a matter of fact) give false information to the tax office about their employees and wages paid, a general income tax is simply not enforceable.*”

⁵⁵ Na tradução inglesa: “[...] *its roots lie in the reaction by the individual against the compulsion which the taxation brings with it, and especially in the resentment felt against the sacrifice which it imposes on the person being taxed.*”

legislação tributária; e g) o contribuinte “sensível ante à Justiça”, que resiste aos tributos e políticas fiscais que reputa injustos.

Diante de tamanha diversidade de atitudes ou posturas dos contribuintes, percebidas na intuição de Tipke, não se poderia mais tratar a resistência fiscal como apenas uma predisposição “natural” ao não-pagamento dos tributos, a ficção do *homo liberter contribuens*, que a todo custo se quer ver livre das exações. “Natural” mesmo deve ser o fiel cumprimento da obrigação tributária: quem não paga o tributo simplesmente porque não o quer pagar está mesmo é cometendo um delito fiscal. Como salienta Joacir Sevegnani (2006, p. 8), essa resistência não necessariamente ocorre como uma “manifestação de repúdio aos tributos” ou “sentimento externalizado pelo cidadão de não adotar medidas que contribuam para a redução da evasão fiscal”.

Ocorre, todavia, que, se o “normal” é o cumprimento da obrigação tributária, esta nem sempre é pautada na licitude, nem sempre é instituída por um Governo legítimo e nem sempre é a melhor (menos onerosa) obrigação tributária a ser adimplida. Que alternativa teriam os contribuintes nessas situações? Claramente, na sequência: a) resistir a uma ilicitude; b) resistir a uma tributação lícita, porém instituída por um Governo ilegítimo; c) resistir optando por uma obrigação menos gravosa... verifica-se, desta sorte, que a resistência fiscal reúne um conjunto complexo de reações do contribuinte, como indivíduo ou como coletividade, em resposta à tributação.

Com o resgate de conceitos e ideias que se per fez, viu-se que os autores conferem uma inegável polissemia à expressão “resistência fiscal”, por vezes confundindo-a, ora como gênero, ora como espécie, com os conceitos do direito de resistência, desobediência civil e objeção de consciência, daí as expressões “resistência fiscal”, “desobediência fiscal” e “objeção fiscal”. Ademais, nos momentos em que se percebiam claramente políticas fiscais autoritárias, as sociedades antigas irrompiam verdadeiras “greves fiscais”, “revoltas fiscais”, “rebeliões fiscais”. Viu-se, porém, que a resistência fiscal também se comunica com outros fundamentos que não o direito de resistência.

Disso tudo exposto, pode-se concluir, como *espécies de resistência fiscal*: 1ª) a resistência à cobrança tributos ilícitos; 2ª) a resistência à cobrança ou à instituição de tributos lícitos, porém rechaçados pela sociedade, considerados ilegítimos (resistência ao Estado, resistência ao Governo, resistência ao legislador); 3ª) o crime tributário; e 4ª) a resistência aos tributos lícitos, optando-se por alternativa também prevista em lei, mas menos onerosa, ou optando-se por não praticar qualquer conduta tributável.

No primeiro caso, da resistência à cobrança de tributos ilícitos, a oposição do indivíduo ou da coletividade é totalmente legítima e amparada nas garantias constitucionais. No caso brasileiro, em que pese a legalidade ser tida como limitação ao poder de tributar, pode perfeitamente a população resistir aos tributos ilegais, sem sofrer nenhum gravame por isso. Tal modalidade de resistência encontra amparo na totalidade das constituições no mundo ocidental, como se viu, pela primazia da legalidade tributária. A resistência nesse caso é lícita – porque ilícita é a cobrança – e constitucionalmente amparada – sobretudo na garantia fundamental da legalidade tributária.

No segundo caso, da resistência à cobrança de tributo lícito ou à sua instituição, ocorre que tal exação, mesmo tendo amparo na lei (ou no processo legislativo, no caso da resistência à instituição de tributo), é reprovada pela população, ou seja, é uma resistência a um Governo ou a um legislador ilegítimo. Corresponde ao clássico exercício do direito de resistência na seara fiscal, é uma resistência fiscal em forma de protesto⁵⁶. Não se pode, porém, dizer, mesmo tendo amparo constitucional,⁵⁷ que esta consista numa forma de resistência lícita: há, sim, um desrespeito à lei, ainda que pautado na soberania popular, nos direitos e garantias fundamentais etc.⁵⁸

Nesse aspecto, vale frisar que o próprio Código Penal tipifica os crimes de resistência (art. 329), desobediência (art. 330), desacato (art. 331) e de desobediência a decisão

⁵⁶ Como exemplo mais emblemático dos últimos tempos, cite-se a chamada “desobediência civil tributária” realizada pelos opositores ao mandato do então Presidente Hugo Chávez, em 2003. Mariadela Bello Atencio e Mercedes Montiel de Henríquez (2008) argumentam que havia, à época, fundamentos de fato e de direito que autorizavam uma desobediência fiscal, por a Constituição da Venezuela asseverar, a um só tempo, o dever fundamental de pagar tributos, a justiça tributária, a gestão eficiente dos recursos, entre outros princípios, além de assegurar a dignidade humana, também desrespeitada pelo regime de Chávez. Alegam as autoras que aquele governo havia desrespeitado vários dispositivos do texto constitucional, nomeadamente os arts. 55, 57, 133, 141, 299, 311, 312, 313, 314, 315 e 316 da Constituição Bolivariana da Venezuela. Tal tese se aproxima do que pretendêramos defender, ainda “na aurora” da vida acadêmica, com a tese de um “direito de desobediência tributária” pautado nos direitos e garantias fundamentais do contribuinte, previstos no ordenamento jurídico brasileiro (CUNHA, 2014a). Em outras palavras, ou numa terminologia menos ousada, consistiria no clássico exercício do direito de desobediência civil aplicado no âmbito tributário (MARTINS FILHO; COSTA, 2016).

⁵⁷ Por força do art. 5º, §2º, da Constituição Federal, haveria um direito fundamental de resistência implícito ou decorrente dos princípios e garantias já estabelecidos na CF, além dos importados dos textos normativos internacionais.

⁵⁸ Ponto que merece destaque, no caso da resistência (ao legislador) fiscal é a institucionalização do *lobby* dos grandes empresários, das pessoas mais ricas do país, no interior dos Poderes, notadamente Executivo e Legislativo, o que vem sem dúvida impedindo a instituição do famoso Imposto sobre Grandes Fortunas – IGF: como os parlamentares ousariam tributar (as grandes fortunas dos) seus financiadores?! Similar “resistência” se faz perceber quanto à instituição das chamadas contribuições de melhoria: ao passo que consistam em tributos diretamente ligados à realização de grandes obras e cujo cálculo há de ser sempre auditado para não acarretar cobrança maior que a valorização imobiliária provocada, as CdM’s corresponderiam a “um tributo fiscalizatório”. Dessa forma, tanto os parlamentares o evitam, como não há interesse do *lobby* dos grandes empresários na sua instituição.

judicial sobre perda ou suspensão de direito (art. 359).⁵⁹ Ademais, a Lei n. 8.147/1990, que define os crimes contra a ordem tributária, como se verá mais adiante, elenca uma porção de “condutas resistivas” consideradas delitos. No entanto, como já se salientou, usando da obra de Nelson Nery Costa (1990), a resistência como forma de protesto há mesmo que se sujeitar às sanções. Essa modalidade ocorre mesmo para pressionar o Governo ou os legisladores, e não com uma finalidade criminosa. O efeito positivo dessa modalidade de resistência é, justamente, essa pressão política.

A diferença, desta sorte, entre a resistência como protesto e o crime tributário – a terceira espécie elencada, uma resistência que consiste em mero desrespeito à lei – é o amparo ou não da conduta numa pauta política, num direito fundamental, numa bandeira coletiva. Os sonegadores de tributos, os simuladores, os fraudadores etc. raramente agem segundo fundamentos sociais, políticos, pelo contrário. Não há vontade política ou respeito à Constituição no exercício de um direito fundamental de resistência por trás de tais condutas criminosas, há outra coisa: dolo, a vontade livre e consciente de cometer o crime. É forma mais negativa de resistência.

Na quarta e última espécie identificada, por outro lado, a resistência ocorre em total respeito à legislação: ou o contribuinte opta por uma conduta que será tributada de forma menos onerosa, ou opta mesmo por abster-se de praticar qualquer conduta. Ora, o cidadão não é obrigado, por exemplo, a ser proprietário de imóvel urbano, nem a possuir renda, nem a receber doações, heranças ou legados etc. Nem é obrigado a, diante da possibilidade praticar licitamente uma atividade de diversas maneiras, optar por aquela que o obrigará a uma tributação mais severa. É aí que se vai falar no chamado planejamento tributário, tema alcançado no capítulo seguinte.

O fato é que, como salienta Hugo de Brito Machado (2009, p. 207), existe, sim, uma “mentalidade rebelde ao pagamento de impostos”, que se intensifica, de um lado, pelos

⁵⁹ Frise-se, por outro lado, que, no caso de uma cobrança realizada por autoridade pública de “tributo ou contribuição social que sabe ou deveria saber indevido, ou, quando devido, emprega na cobrança meio vexatório ou gravoso, que a lei não autoriza” (BRASIL, 1943, *on line*), o que ocorre é o crime de excesso de exação (art. 316, § 1º, do Código Penal). Nesse caso, a resistência é lícita (porque o tributo é ilícito ou o meio empregado pela autoridade para cobrá-lo é exagerado ou vexatório). O mesmo raciocínio vale para o crime tipificado no art. 3º, inciso II, da Lei n. 8.137/1990: “Art. 3º Constitui crime funcional contra a ordem tributária [...]II - exigir, solicitar ou receber, para si ou para outrem, direta ou indiretamente, ainda que fora da função ou antes de iniciar seu exercício, mas em razão dela, vantagem indevida; ou aceitar promessa de tal vantagem, para deixar de lançar ou cobrar tributo ou contribuição social, ou cobrá-los parcialmente”. (BRASIL, 1990, *on line*). Todavia, apontando para o que se discutirá mais adiante, ao se tratar da “crise de legitimidade” do Estado fiscal, uma cobrança que, mesmo amparada pela lei, dá-se com falta de “ética institucional” pode, eventualmente, “levar agentes, a contragosto, mas em observância aos seus deveres funcionais, a praticarem atos antiéticos com contribuintes, os quais corroem a relação tributária” (MACHADO SEGUNDO, 2014, p. 38).

maus usos e abusos da Administração Pública Tributária – quando o Estado é, realmente, culpado – e, por outro lado, pela persistência de uma imagem negativa do Fisco e do próprio Estado no imaginário do homem comum – quando o culpado aqui é, em verdade, a ignorância do homem. O mesmo autor salienta, também, que “a mudança dessa mentalidade é possível, e que buscar essa mudança é melhor do que tentar compelir o contribuinte rebelde ao pagamento do imposto com a ameaça de sanções severas, inclusive de natureza criminal” (MACHADO, 2009, p. 207). Esta prática, no entanto, é o que vindo sendo realizado no Brasil e mundo afora.

Nesse sentido, passa-se à análise de como o fenômeno da resistência fiscal se vem perfazendo na tributação brasileira, sobretudo na atualidade, quando se vislumbram modalidades de resistência inegavelmente contrárias à lei de um lado, e modalidades totalmente amparadas nos direitos fundamentais dos contribuintes de outro. Assim, mesmo sendo interessante um resgate dos momentos da história do país em que o fenômeno da resistência fiscal se deu mais na forma de “rebeliões fiscais”, importa mais se dedicar ao estudo dos contornos contemporâneos da resistência fiscal no Brasil, considerando, também, os motivos que lhe dão causa (alta “carga tributária”, crise de legitimidade do Estado...).

Delimitou-se, aqui, um necessário conceito de resistência fiscal, que se verá como aplicável à semântica jurídica brasileira. O zelo que se tentou empregar a esta construção conceitual se deveu, obviamente, à necessidade de uma investigação sensível do problema antes de que se lhe ofereçam soluções. Sabe-se, porém, que muito há ainda de se percorrer para a construção de um conceito de resistência mais acertado e, principalmente, mais autônomo em relação aos tantos conceitos com que sempre foi e permanece a ser confundido (direito de resistência, resistência civil, desobediência civil, objeção de consciência, greve política, entre tantos outros).

3 A RESISTÊNCIA FISCAL COMO (SUR)REALIDADE BRASILEIRA

Verificou-se, no capítulo anterior, uma plurissignificação da “resistência fiscal”, conceito que se disse logo mal sabido ou pouco discutido pela literatura jurídica nacional, mas em torno qual circulam diversos outros conceitos. Assim, com em “órbitas elípticas”, num dos focos está a ideia de resistência fiscal aqui concebida – como todo desvio da relação tributária – e no outro está o histórico direito de resistência: os conceitos ora estão mais próximos da primeira, ora mais próximos do segundo. Ocorre que não se vislumbram, no Brasil da atualidade, vertentes tão próximas assim do que se poderia chamar de um “direito de resistência fiscal”.

A figura do “objeto fiscal”, do “desobediente fiscal”, as “greves”, “revoltas” e “rebeliões fiscais” etc. ficaram relegadas ao passado⁶⁰, aos capítulos mais absurdos da história tributária brasileira. Com efeito, salienta Joacir Sevegnani (2006, p. 111) que, “por muito tempo, a resistência aos tributos estava relacionada à desigualdade, aos privilégios e à injustiça com que eram cobrados, onde o cumprimento de obrigações tributárias representava um sinal claro de submissão e servidão do indivíduo ao Estado”. Desta sorte, à medida se ia modificando a relação tributária, a resistência foi ganhando novas formas, porém encontrando fundamentos próximos aos das primeiras manifestações.⁶¹

No Brasil atual, ganham destaque “modalidades” de resistência fiscal tanto amparadas quanto reprovadas expressamente pela lei, devendo-se ainda levar em conta a

⁶⁰ Evaldo Amaro Vieira (1983, p. 76-77) elenca episódios da história brasileira em que questões fiscais forma mesmo levadas à forra: “Só para trazer à lembrança, o leitor veja estes exemplos. No Período Colonial, destacam-se as Inconfidências Mineira (1789), Carioca (1794), Baiana (1798) e Pernambucana (1801). Não deve ser esquecida, entre muitas outras, a Rebelião Nordestina de 1817, por demais fértil em consequência. No famoso período Imperial, tão cantado até mesmo como “democracia coroada” ou como “período parlamentarista” (cruzes, que superficialidade!), registram-se no mínimo a Revolta dos Cabanos no Pará (1833), a Revolta dos Balaios no Maranhão (1833) e a Rebelião Praieira em Pernambuco (1842). Ah, depois veio a República Brasileira, repleta de revoltas e de golpes de Estado. Ocorreram a Revolta da Armada (1893), a Revolução Federalista no Rio Grande do Sul, no Paraná e em Santa Catarina (1893), a Rebelião de Canudos (1896), a Revolta dos Tenentes (a partir de 1922), a Revolta dos Libertadores no Rio Grande do Sul (1923) [...]”.

⁶¹ Relata Sevegnani (2006, p. 114): “No Brasil, o sentimento de que os tributos pouco financiavam o interesse público local foram, desde o início, acentuados pela distância do poder central em Portugal. As revoltas abordadas entremostam que, no período colonial, a tributação tinha uma clara finalidade arrecadatória, voltada, especialmente, para a manutenção da coroa portuguesa. Assim, a resistência fiscal estava, em grande parte, relacionada ao fato de que a tributação era vista como uma retirada da riqueza do povo brasileiro. Com a vinda da família real para o Brasil e mesmo após a independência, as províncias continuaram a sentir a mesma falta de aplicação dos recursos públicos arrecadados. A luta, agora, era pela autonomia das províncias, contra a opressão do poder real que centralizava a arrecadação e mantinha distantes os recursos públicos, pouco retornando à população em serviços. No período republicano, ainda que não tenham ocorrido conflitos violentos relacionados diretamente aos tributos, deu-se a revolta contra a política centralizadora, a falta de mecanismos mais consistentes para a participação dos cidadãos e a falta de transparência na aplicação do dinheiro público.”

problemática da anestesia fiscal. Vislumbram-se duas posturas distintas por parte do contribuinte em face do Estado: a) a conduta de quem conhece do fenômeno fiscal e a ele resiste ilegalmente, praticando delitos tributários; b) a de quem conhece lei tributária e opta por praticar o fato gerador menos oneroso, sem ofender a lei, como é o caso do planejamento tributário.

Vislumbra-se, igualmente, a conduta de quem ignora ou conhece precariamente a tributação, no caso da chamada “ilusão fiscal”, quando o contribuinte sequer pode resistir aos tributos por desconhecer totalmente a lei que os rege. É o que ocorre, sobretudo, no caso da criticada tributação indireta ou regressiva. Frise-se também, que as modalidades de resistência fiscal de caráter político, e não jurídico, realizada contra tributos lícitos (resistência ao legislador, resistência ao Estado), não são mais comuns na realidade brasileira, como o eram ao tempo da Inconfidência Mineira. Não se percebem mais as formas históricas das “revoltas fiscais”, “rebeliões fiscais” no Brasil (ao menos por enquanto).

Antes, porém, de tratar das formas segundo as quais a resistência fiscal se manifesta no Brasil, há que se levar em conta problemática que muito tem a ver com a resistência ao Fisco: sua falta de legitimidade. Certo é que o persistente “problema da legitimidade”, encampado pelas mais variadas ciências sociais, atinge o Estado como um todo, não apenas seu aparato financeiro-tributário. Ocorre, no entanto, que alguns fatores – *e.g.*, o Estado como “mau pagador”, a insistência da tributação indireta e ainda a não instituição do Imposto sobre Grandes Fortunas – trazem essa crise para a seara fiscal.

No início do Capítulo anterior, precisamente na seção 2.1, vislumbrou-se uma assim chamada “negativação do Estado Fiscal”. Ali se defendeu que, desde já há muito, o Fisco vem sempre sendo retratado de forma pejorativa, como implacável exator, daí a antiquada expressão “carga tributária”, a insistente figura do “leão do Imposto de Renda” etc. Ocorre, porém, como se delineia no tópico seguinte, essa imagem negativa não se pode confundir com situações em que o Fisco, no caso o Brasileiro, rompe com o manto jurídico (e até mesmo ético, moral, na intuição de Klaus Tipke) que reveste a relação tributária.

Ora, se se fala num “dever fundamental”, que envolve jurídica e moralmente o contribuinte para o pagamento dos tributos, para o custeio dos direitos, dos programas sociais, em torno de uma “solidariedade fiscal”, o que se cobrar (como dever) do Estado? Aquele velho brocardo do “*jus et obligatio sunt correlata*” não é apenas um lugar comum, mas um princípio informador de todo o direito como uma relação bilateral, de direitos e obrigações. Klaus Tipke (2002) trata de uma moral que é, a um só tempo, “do Estado e do contribuinte”, não apenas de

um ou do outro. Nesse sentido, verifica-se, a partir de agora, de que forma a legitimidade do Fisco brasileiro vai relacionar-se com o problema da resistência fiscal no país.

3.1 Uma crise de legitimidade do Estado (Fiscal) brasileiro?

Ao tentar tratar do persistente “problema da legitimidade”, um pretense jurista, não importando a esfera à qual se dedique, esbarra numa questão de fundo (e profunda): a legitimidade não é um conceito jurídico, é, em verdade, um conceito político; sua investigação se perfaz na Ciência Política, não no Direito. Essa ressalva vale, certamente, mas não impede que se investigue na seara fiscal, pelo contrário, até exige que se o faça. Isso porque, em Direito Tributário, a ideia de legitimidade é por tantas vezes confundida com uma parônima sua: a legalidade. As mais das vezes, para o Fisco, basta algo ser legal para ser considerado (pela autoridade fiscal) como legítimo.

Não é por menos, a dialética entre estes dois conceitos, por vezes entendidos como princípios, é eterna. E mais, como assevera Paulo Bonavides (2010), a legitimidade e a legalidade, em conjunto, ora são consideradas relevantes para a concepção de Estado, ora não são. No dizer de Bonavides (2010, p. 187), autores há que fazem da legalidade e legitimidade condições essenciais do poder do Estado tanto quanto da capacidade constitucional e da indivisibilidade desse mesmo poder”, enquanto outros, por outro lado, seguem a tese contrária, entendendo que “a noção de legalidade e legitimidade não pertence à caracterização do poder, nem constitui sequer traço do poder estatal”.

O mesmo autor, porém, diferencia o conteúdo de tais princípios, no sentido que, por um lado, a legalidade “exprime basicamente a observância das leis, isto é, o procedimento da autoridade em consonância estrita com o direito estabelecido”, trazendo consigo “a noção de que todo poder estatal deverá atuar sempre de conformidade com as regras jurídicas vigentes”. Por outro lado, a legitimidade possui “exigências mais delicadas, visto que levanta o problema de fundo, questionando acerca da justificação e dos valores do poder legal”, como uma “legalidade acrescida de sua valoração” (BONAVIDES, 2010, p. 140 e 142).

Para o professor, a legitimidade atua como um critério “que se busca menos para compreender e aplicar do que para aceitar ou negar a adequação do poder às situações da vida social que ele é chamado a disciplinar” (BONAVIDES, 2010, p. 142). Nela são consideradas as crenças de determinada época, o chamado *volkgeist* (“espírito do povo”), elementos tão

íntimos da sociedade “que presidem à manifestação do consentimento e da obediência” (daí porque importa falar em legitimidade ao tratar da resistência fiscal).

E complementa, diferenciando uma ideia da outra: enquanto a legalidade de um regime democrático residiria em seu enquadramento nos moldes de uma constituição observada e praticada, “sua legitimidade será sempre o poder contido naquela constituição, exercendo-se de conformidade com as crenças, os valores e os princípios da ideologia dominante, no caso a ideologia democrática” (BONAVIDES, 2010, p. 142). No mesmo sentido, Maria Alessandra Brasileiro de Oliveira (2011, p. 340), tratando do necessário liame entre legitimidade e legalidade num Estado de Direito democrático⁶², afirma que o “Estado de Direito atende, essencialmente, às exigências de legalidade”, enquanto “a Democracia é um princípio de legitimidade”. Para autora, a legalidade possui um caráter formal, cujo conteúdo é revestido pela legitimidade, dado que os princípios democráticos dão legitimidade ao Estado de Direito.

Ocorreu, no contexto do positivismo jurídico, estes dois princípios acabaram recebendo uma feição antitética, isto é, como antítese, quando a legitimação do Estado, necessariamente política, dá lugar a uma “legitimação jurídica”, bastando concordar com o direito posto, como esclarece Norberto Bobbio (2007, p. 91), para quem, “com o advento do positivismo jurídico, o problema da legitimidade foi completamente subvertido”. Segundo o autor, enquanto antes as teorias defendiam que um poder se deve ser sustentado por uma justificação ética para que possa durar, sendo, portanto, necessária a legitimidade para sua efetividade, “com as teorias positivistas abre caminho a tese de que apenas o poder efetivo é legítimo: efetivo no sentido do princípio da efetividade do direito internacional”. (BOBBIO, 2007, p. 92).

Norberto Bobbio (2007), sobre tal “efetividade”, aponta Hans Kelsen como um de seus principais defensores, para quem bastava estar constituído um poder – ou seja, previsto num ordenamento e exercido por quem direito – para este ser considerado legítimo, no plano internacional (reconhecido pelos demais poderes/Estados). Acentua Bobbio (2007, p. 97) que “a legitimidade é um puro e simples estado de fato”, o que não impede que um ordenamento jurídico legítimo, eficaz e reconhecido pelo ordenamento internacional possa ser submetido a “juízos axiológicos de legitimidade, capazes de levar a uma gradual, mais ou menos rápida, inobservância das normas do ordenamento, e portanto a um processo de deslegitimação do

⁶² Prefere-se, assim, como já têm levantado autores em número considerável, justapor o “democrático” depois da expressão “Estado de Direito”, exatamente porque tanto a teoria quanto a prática histórica mostraram Estados de Direito nada democráticos.

sistema”. Restaria, todavia, que, com base no princípio da efetividade, “um ordenamento continua a ser legítimo até que a ineficácia avance ao ponto de tornar provável ou previsível a eficácia de um ordenamento alternativo”. (BOBBIO, 2007, p. 92).

Com igual sentido, Paulo Bonavides (2001) se refere a um processo “despolitização da legitimidade”, a qual, segundo o autor, teria sido utilizada pelo Estado liberal para apropriar-se “por via oblíqua”, como afirma, dos direitos sociais e da teleologia do poder. Segundo o professor, “a legitimidade tem-se apresentado, de último, nas reflexões jurídicas sobre a matéria, despolitizada, neutralizada e subsumida, por uma suposta evidencia de sua identidade conceitual e axiológica com a legalidade” (BONAVIDES, 2001, p. 17-18).

O princípio da legalidade, esvaziada de seu conteúdo protetivo original – afinal, a lei haveria de servir de limitação ao poder num Estado de Direito – acaba por ser, segundo o autor, mera expressão formal e acabada do estatismo jurídico positivista que serve às ideias liberais. Ressalta Paulo Bonavides (2001, p. 17-18) ainda a descaracterização normativa dos princípios realizada pelo positivismo jurídico, ao afirmar que, “efetivamente, os juristas do positivismo alargando as expansões dogmáticas de seu devaneio juscientífico cuidavam que na Constituição só havia juridicidade para as normas e não para os princípios, como se os princípios não fossem normas”. Para o autor, fora isso que ocasionara a reação oposta e o ressurgimento, com toda a força e energia, do princípio da legitimidade. (BONAVIDES, 2001, p. 17-18).

No mesmo sentido, James Marins (2011, p. 775) destaca que muito de poder foi conferido ao Estado “sob o disfarce da legalidade”, com o que se deve ter sempre cuidado, como no caso do contexto histórico Brasil, “marcado pela opressão imperialista, pelo totalitarismo de fardas e pelo aparelhamento do Estado por oligarquias políticas carentes de legitimidade”, merecendo atenção “todas as manifestações que induzam à hipertrofia do poder estatal sobre o indivíduo, ainda que incidentais, sobretudo quando se apresentam sob o disfarce da legalidade”.

Ainda que se considere, exagerado pensar a legitimidade totalmente apagada pela legalidade, acerta dizer que é realmente necessária uma “repolitização da legitimidade” (BONAVIDES, 2001), uma vez que a lei, claramente insuficiente para legitimar uma postura Estatal, é muitas vezes utilizada como fundamento para o ilegítimo. Ora, as vias judiciais estão lotadas de processos a que se deu origem (in)justamente porque a Autoridade tributária não se posicionou a favor (dos direitos fundamentais) do contribuinte por suposto “respeito à lei”. Daí porque tanto se fala em “constitucionalidade tributária”, acima da legalidade tributária.

Tanto é que há quem defenda uma verdadeira autonomia científica ao chamado “Direito Constitucional Tributário”, pela exaustividade de normas de cunho constitucional a disciplinar a tributação brasileira. Vale, no entanto, a ressalva de Carlos César de Sousa Cintra (2011) a quem proponha, nessa autonomia científica, ilhar tais normas constitucionais em matéria tributária. Para Cintra (2011, p. 33), “à medida que se concebe o direito como um todo absolutamente incindível (*uno universo iure*), tem-se como totalmente inadequada a tentativa de segregar o conjunto de normas tributárias contidas no texto constitucional, com o intuito de reconhecer autonomia científica”, no caso ao assim chamado Direito Constitucional Tributário.

Não se pode, contudo, negar que a supremacia constitucional há de determinar a ubiquidade das normas constitucionais tributárias em toda e qualquer atuação fiscal, especialmente a legislativa. Em não se procedendo desta forma, como adverte Hugo de Brito Machado (2015, p. 52), está-se “desconsiderando a posição ocupada pela Constituição na hierarquia do sistema jurídico”, não se podendo admitir que, “a pretexto de definir um conceito usado na Constituição, o legislador altere o alcance de suas normas”. Desta sorte, a ilegitimidade se tornaria mesmo uma inconstitucionalidade, cuja decretação pelo Judiciário, em sede de controle concentrado ou difuso, há de retirar-lhe os efeitos.

Voltando, porém, ao problema específico da (falta de) legitimidade do Estado Fiscal, Maria Alessandra Brasileiro de Oliveira (2011, p. 342) arremata que “o Estado, na sua voracidade arrecadatória, desprestigia, em total afronta à ordem jurídica, o escalonamento hierárquico traçado pela Constituição Federal, demolindo, assim, as bases do Estado de Direito”. E, mais, esse Estado de Direito tem sua legitimidade assentada justamente no princípio democrático (daí encontrar-se “Estado democrático de Direito” na Constituição). O ideal democrático ainda se equilibraria, obviamente, com uma “busca da efetivação de justiça harmonizada com os dogmas de segurança jurídica, indispensáveis à manutenção da ordem e da paz social”.

Com efeito, Paulo Caliendo (2005, p. 159) considera primordial à concreção de uma tão sonhada “justiça fiscal” a “existência de fundamentos legítimos, justificáveis e aceitáveis para as normas tributárias”, uma vez que, na ausência destes, “tornam-se questionáveis as razões do dever de pagar tributos”. Desta sorte, se o dever de pagar um tributo necessariamente abraça a legitimidade (não apenas a legalidade) deste, desponta a ideia de resistência fiscal que se trouxe no presente estudo no caso de uma tributação ilegítima, de Estado Fiscal ilegítimo.

Nesse campo, merece destaque um ponto que, mesmo desconsiderado pela maioria dos tributaristas, avulta-se, sim, como mais uma postura deslegitimadora do Estado brasileiro:

a figura do Brasil como “mau pagador”. E nem é necessário entrar no mérito da imensurável dívida pública, do sem número de contratos públicos inadimplidos, das empresas levadas à falência ou a processos de recuperação por conta da inadimplência estatal etc. Basta levar em conta um instrumento que põe em xeque todo o viés moral do Estado-cobrador: o instituto/instrumento jurídico dos precatórios.

Paulo Adyr Dias do Amaral (2006), ao ingressar no campo da assim chamada “moral tributária”, de que se ocupa o capítulo próximo desta pesquisa, assevera o fato de ser o Estado um “mau pagador”, ou seja, que não cumpre com suas obrigações (pecuniárias porque de pagar, compulsórias porque decorrentes de sentença etc., como se fossem “tributo”). Infere o autor, na esteira do pensamento de Klaus Tipke, que “o exemplo deve partir do Estado [...] Porque ele é o ‘grande pai’; ou, noutras palavras, o responsável pela formação da ‘identidade constitucional’” (AMARAL, 2006, p. 46).

E, numa acertada metáfora, tal qual um pai fumante que exige ao filho que não fume, o autor questiona a moralidade de um Estado mau pagador em requerer adimplidas as obrigações do contribuinte. Ilustra Amaral (2006, p. 46): “O Estado diz: ‘Cidadão: pague seus tributos’. Antes de atender a esse comando, o administrado se perguntará: ‘O Estado é bom pagador? Quita seus débitos para com o particular espontaneamente? Ou o obriga a submeter-se a longas pendengas judiciais e às intermináveis filas dos precatórios?’. Esse “autoquestionamento” poderia ser muito bem realizado por cada contribuinte, não apenas por aquele que não têm seus precatórios pagos: um mau pagador não perde seu crédito só com seus credores, mas com toda a praça.

Nessa senda, Hugo de Brito Machado (1993) desde há muito vem defendendo a necessidade de “aperfeiçoamento” do instituto dos precatórios. Para o autor, em permanecendo as coisas como estão, “qualquer vitória contra a Fazenda Pública em processo Judicial, da qual decorra um crédito para a particular, será somente uma ilusão [...]”. Já dizia o autor ser necessário recobrar a credibilidade (ou a legitimidade) do Estado, sob pena de dar vasão (ou razão) às condutas resistivas: “Estado inadimplente não tem condições morais para impor sanções a seus devedores. Nem mesmo para exigir o pronto pagamento de tributos. Aliás, a falta de credibilidade do Estado pode ser mesmo apontada como uma das principais causas da sonegação de tributos”. (MACHADO, 1993, p. 122).

À mesma maneira, para Hugo de Brito Machado (2001a, p. 230), negar a compensação de um débito tributário por um crédito contido em precatório malfere, também, os princípios da igualdade, da moralidade e qualquer ideal de justiça. Argumenta o autor que,

“se todos são iguais perante a lei, não se pode admitir que à Fazenda Pública seja reservado o privilégio de cobrar o que lhe é devido, sem pagar o que deve”. Não valeria, também, nesse caso, invocar-se o recorrente princípio da supremacia do interesse público sobre o particular, “pois o mais fundamental interesse público consiste precisamente na preservação da ordem jurídica, na obediência à Constituição, e na abolição de privilégios.”

Machado (2001a, p. 230) assevera, outrossim, que “o Estado, enquanto ente soberano, não se confunde com a Fazenda Pública, ou Estado pessoa, titular de relações jurídicas. Já está superada, felizmente, a ideia de que o soberano governante pode ignorar os direitos que ele próprio promete garantir.” Assim, a tese que prevalecia de exclusão da compensação, era absurda, não possuía amparo jurídico, tampouco amparo da moralidade. No dizer do autor, “qualquer que seja a concepção de moral que se adote, nela ninguém encontrará apoio para a pretensão de receber os nossos créditos sem pagar os nossos débitos”. (MACHADO, 2001a, p. 230).

Essa figura do Estado mau pagador faz cair por terra toda a legitimidade do sistema jurídico – porque é o direito que autoriza essa forma de (não)pagamento. Diante do desdém por parte do Estado em cumprir com suas obrigações – sobretudo por meio do instituto dos precatórios – o contribuinte acaba por não achar justo agir de maneira diversa. Nesse sentido, como questiona Amaral (2006, p. 46), “que atitude terá, por exemplo, aquele funcionário público que, após longos anos de batalha processual, buscando receber seus créditos de natureza alimentícia, espera *ad aeternum* pelo cumprimento do precatório? **Quitará suas obrigações tributárias com presteza? Ou resistirá?**”. (destaquei).

Por outro lado, Hugo de Brito Machado Segundo (2014, p. 38, destaque original) aponta para o que considera exemplo de “falta de ética, ou de lealdade, **institucional**”. Menciona o autor que a legitimidade do fisco cearense é abalada no instante em que se aplicam dois critérios (taxas) distintos para a correção de dívidas atrasadas: uma mais branda para o Estado, outra para os contribuintes. Refere o autor que, nos termos do art. 1º da Nota Explicativa n. 5/2004/SEF, ao passo que se aplica a chamada “Ufirce” (Unidade Fiscal de Referência do Estado do Ceará), aplica-se na correção dos débitos do sujeito passivo a famosa taxa Selic (Sistema Especial de Liquidação e Custódia), a qual, além de possuir variação superior, só se anualmente, “o que faz com que débitos pagos indevidamente e restituídos ou compensados no mesmo exercício não sofram correção alguma”.

Outro ponto que põe em xeque a “legitimidade” do Estado Fiscal brasileiro é a já mencionada não-instituição do Imposto sobre Grande Fortunas. Ora, que “moral” tem um

Estado que, diante de um sem número de cidadãos seus pobres ou mesmo miseráveis, deixa de arrecadar, justamente, daqueles que mais possuem? Caem por terra os argumentos de solidariedade fiscal, de distribuição de riquezas (ora, se distribuiria daquele 1% mais rico para, indiretamente, àqueles 99% tão longe de terem enquadrado seu praticamente nulo patrimônio no conceito de “grande fortuna”). Ademais, o “problema da definição”, da alegada dificuldade de se definir o que seria apenas uma “fortuna”, para então definir uma “grande fortuna”, não pode ser levantado como empecilho à instituição do tributo – é só mais uma falácia, à semelhança da que aduz que haverá fuga de capitais, evasão fiscal etc. (como se isto já não ocorresse).

Obviamente, sempre houve, há e haverá “fortunas” no limbo, aquelas que as exações não devem ultrapassar os tributos já aplicáveis (IR, IPTU, IPVA, ITCD, CSLL...), mesmo se tratando de patrimônios consideráveis, mas não é porque existe a penumbra que não se pode distinguir a luz da escuridão. A existência da alvorada não impede os olhos de distinguirem o dia da noite. O mesmo raciocínio vale, sim, para a instituição do IGF, uma vez que também sempre houve, há e haverá aquelas fortunas que, mesmo lhe sendo aplicadas ao máximo as alíquotas em todos estes tributos, o patrimônio é tão grande que a tributação nele incidente se torna inexpressiva. Essa “dificuldade” se definir “grande fortuna”, em verdade, nada mais é que o *lobby* dos grandes financiadores de campanha, que sofreria tal tributação.

Diante de tudo isto, não seria aceitável, explicável e até justificável – ligando-se aqui à cognata palavra “justiça” – a conduta de um contribuinte resistente? Tanto seria que, novamente Machado (2009, p. 207) assevera que “uma das causas mais decisivas da resistência ao tributo reside no sentimento de injustiça experimentado pelo contribuinte pelo modo como é tratado na relação tributária”. Cintra e Bezerra Júnior (2017) chegam mesmo a denunciar verdadeiro “autoritarismo” por parte do Estado Fiscal brasileiro, lembrando expressão de Gaspare Falsitta (2008) “*tirannia fiscale*”, ou seja, “tirania fiscal”, como embaraço à consagração do que define como “*giustizia tributaria*” (“justiça tributária”).

Não que o fato de o Estado brasileiro ter este perfil justifique as posturas resistivas, ou mesmo antifiscais, mas vale, sim, asseverar que o mau exemplo estatal tem inegável influência nessas posturas, como bem adverte Tipke (2002, p. 121, tradução livre): “Não se trata aqui de analisar se uma incorreta moral tributária do Estado pode justificar uma incorreta moral do contribuinte. O que se tenta elucidar é se a má atuação do Estado influi, de fato, de

forma negativa sobre a moral do contribuinte.”⁶³ E complementa: “Pode-se ler com frequência que o cidadão só fica obrigado frente ao Estado na condição de reciprocidade, que o Estado só pode esperar que o contribuinte atue com retidão se tiver recebido o bom exemplo moral do Estado quanto à tributação e ao gasto [público]”. (TIPKE, 2002, p. 121, tradução livre).⁶⁴

As mais das vezes, a maioria dos cidadãos se comporta com um “assombroso respeito à lei”, no dizer de Tipke (2002), ainda que careçam de conhecimentos jurídicos, se as leis forem claras e os interessados estejam habituados com elas. Ocorre que, se as leis não refletirem um modelo ético ou sejam objeto de contínuas; se o conteúdo das leis dá a impressão de que correspondem estas a meros “caprichos legislativos”; se não se extrai da lei uma fundamentação axiológica adequada; se for assim, para o autor, não há como surgir uma “consciência jurídica habitual, desenvolvida e enraizada”, a qual também depende do senso comum. (TIPKE, 2002, p. 121).

Nesse cenário, e até por considerar “imoral” a conduta que desrespeita o dever fundamental de pagar tributos, Tipke (2002) vislumbra quatro hipóteses por conta das quais o contribuinte não cumpre as leis tributárias, quais sejam: “(i) por considerá-las injustas ou inconstitucionais (ii) porque outros contribuintes não realizam o pagamento do imposto de modo massivo; (iii) porque consideram que o Estado gasta mal os recursos públicos. (SANTIAGO, 2015, p. 35). Na quarta hipótese, o contribuinte sequer entende o texto da lei e as questões levantadas nas declarações tributárias, ou sabe que está sendo tributado.

Neste último caso, intuído por Tipke (2002), é que se vai levantar outro ponto que igualmente deslegitima a atividade fiscal brasileira a persistência de uma tributação indireta, regressiva, embutida nos preços dos produtos e serviços, acometendo principalmente as pessoas mais humildes, cujo “capital” se destina integralmente ao consumo (de subsistência), mas sentirem isso – fala-se em “anestesia fiscal”, em “ilusão fiscal”, temas a serem tratados no final deste capítulo.

Por tudo isto posto, diante das razões que julga possuir o contribuinte para resistir, cumpre avaliar, ainda que mais pontualmente as duas primeiras hipóteses – de resistência ilícita e de resistência lícita, salientando, em pontos diametralmente opostos, o planejamento tributário

⁶³ No original: “No se trata aquí de analizar si una incorrecta moral tributaria del Estado puede justificar una incorrecta moral del contribuyente. Lo que intenta dilucidarse es si la mala actuación del Estado influye de hecho de forma negativa sobre la moral del contribuyente”.

⁶⁴ No original: “Puede leerse con frecuencia que el ciudadano sólo queda obligado frente al Estado a condición de reciprocidad, que el Estado sólo puede esperar que el contribuyente obre con rectitud si ha recibido el buen ejemplo moral del Estado em cuanto a la tributación y al gasto se refiere”.

como exercício legítimo e lícito de uma resistência à tributação (mais onerosa, quando a lei permite uma menos); e, do outro lado, os crimes contra a ordem tributária, a evasão fiscal, a elusão tributária. Ao problema da chamada “ilusão tributária” dá a devida atenção logo em seguida, conforme dito, encerrando este capítulo.

3.2 Resistência fiscal em conflito com a lei: os crimes dos que resistem à tributação lícita

A expressão evasão é tão “multissemântica” quanto “resistência fiscal”, podendo-se incluir naquela diversos conceitos que se aproximam da ideia geral de “ato ou efeito de evadir(-se)”, como há de constar nos dicionários. Ocorre que há tantas ressignificações quanto significados para a expressão, tanto que se concebe, inclusive, a existência da chamada “evasão fiscal atípica”. No dizer de Leite (2011, p. 653), esta ocorre “quando há mácula ao sistema jurídico fiscal, sem que haja afronta direta a dispositivo de lei, como consequência de comportamento em fraude à lei fiscal ou abuso de direito, na modalidade abuso de forma jurídica, sem propósito comercial diferente da mera poupança fiscal”.

Distando, porém, de tais conceitos, é possível a toda forma de evasão/resistência fiscal que ocorra em conflito com a lei um conceito mais pacífico – e até óbvio – qual o de “ilícito tributário”, “crime tributário” ou, como preferiu o legislador, “crime contra a ordem tributária”, atualmente tipificados na Lei n. 8.137, de 27 de dezembro de 1990. E tais hipóteses consistem no tratamento criminal conferido pelo Estado-fiscal às condutas que considera mais lesivas entre as práticas resistivas. Tal critério, de maior lesividade, vai ao encontro do princípio da intervenção mínima do Direito Penal, considerado como *ultima ratio* do Direito, haja vista configurar-se o chamado “Direito Penal-Tributário” como um ramo daquele.

Nesse sentido, discorre Manoel Pedro Pimentel (1987, p. 260) que o Direito Penal Tributário corresponde a “[...] um ramo autônomo do Direito Penal comum, sujeito, porém, às mesmas regras e princípios vigorantes naquele”, tendo por fim “proteger a política tributária do Estado, definindo tipos de ilícitos e cominando-lhes sanção própria do Direito Penal”. À mesma maneira, Zelmo Denari e Paulo da Costa Júnior (2000, p. 8) aduzem que o chamado Direito Penal Tributário corresponde ao “conjunto de normas que regulam os delitos tributários e as respectivas sanções, sendo certo que o adjetivo ‘tributário’ pretende somente significar que as normas penais – que se alojam no núcleo da disciplina matriz – colocam sob sua tutela a matéria tributária”.

Assim, a conduta que pretende o Estado reprová-la na condição de crime contra a ordem tributária é qualificada como infração tributária, da vala comum das transgressões à lei, entendida como “violação das normas jurídicas que disciplinam o tributo, seu fato gerador, suas alíquotas ou base de cálculo, bem como no descumprimento dos deveres administrativos do contribuinte para o Fisco” (DENARI; COSTA JÚNIOR; 2000, p. 21), correspondendo aos delitos tributários materiais e formais.

Por outro lado, vale distinguir entre as infrações tributárias aquelas atinentes exclusivamente à relação administrativa entre Fisco e contribuinte e as condutas propriamente consideradas como crimes tributários. Assim, na lição de Hugo de Brito Machado (1995, p. 42), os chamados ilícitos administrativos tributários correspondem a “comportamento que implica inobservância da norma tributária”, “inadimplemento de obrigação tributária, seja principal, ou acessória”. Nesse contexto, o simples ato de um lojista se negar a entregar um documento da escrituração contábil a um auditor fiscal, investido e vestido de autoridade, em clara prática resistiva, já se configuraria como uma infração tributária. Já o ilícito penal tributário corresponde, na lição de Andreas Eisele (2001, p. 21), a “[...] crime ou contravenção penal, consistente na prática de uma conduta penalmente tipificada pelo Direito Penal Tributário, que resultará, em tese, na aplicação de uma sanção com finalidade retributiva/preventiva, de caráter pessoal”.

Assim, durante muito tempo a sonegação ou o crime de sonegação foi considerada a infração penal-tributária por excelência, exigindo o reproche estatal, na forma da Lei n. 4.729, de 14 de julho 1965, conhecida como “Lei da Sonegação Fiscal”. Já com a Lei n. 8.137, de 27 de dezembro de 1990, as condutas até então consideradas como crimes de sonegação recebem o *nomen iuris* de “crimes contra a ordem tributária”. Fato é que tais leis se consolidaram, em verdade, em momentos de crise. Como expõe Juary Silva (1998), tem-se que “o embrião legislativo do Direito Penal Tributário tenha surgido no Brasil em dois períodos de exceção: com a Lei 4729/65, sob o guante do AI-1, que se superpunha à Constituição”. Para o autor, “com a Lei 8137/90, quando, a despeito da aparente vigência do Estado de Direito, o país atravessava séria crise institucional, máxime nos campos econômico e psicossocial, após o desastroso plano econômico editado em março de 1990”, que teria estabelecido uma “lei marcial” no domínio econômico, à despeito da Constituição vigente.

Tomando por base tudo o que aqui abordado acerca das leis e da legitimidade do poder, é demasiado preocupante o fato de que o trato penal de boa parte das condutas resistivas – consideradas como crimes – ter-se originado em momentos tão delicados. Como já

anteriormente alegado, a esfera jurídica criminal é a mais potente dos aparelhos ideológicos do Estado, devendo-se avaliar certo anacronismo na previsão de tais ilícitos penais tributários. À mesma maneira, como já alertava, há duas décadas, Hugo de Brito Machado (1997), a presença inequívoca do dolo deve ser sempre considerada para a cominação das penas estabelecidas, dado não ser prudente considerar como crime a conduta de um contribuinte que deixa de cumprir com suas obrigações apenas por negligência, imprudência ou mesmo imperícia.⁶⁵

Fato é que o bem juridicamente protegido corresponda à ordem tributária – ou seja, uma ordem jurídica estabelecida na própria constituição, como elemento substancial da organização do Estado brasileiro –, o que robustece o argumento a favor da punição. Nesse sentido, Hugo de Brito Machado (2008, p. 23) entende que, “nos crimes contra a ordem tributária, como esta expressão bem o diz, o bem jurídico protegido é a ordem tributária e não o interesse na arrecadação do tributo”. Assim, “a ordem tributária, como bem jurídico protegido pela norma que criminaliza o ilícito tributário, não se confunde com o interesse da Fazenda Pública”.⁶⁶

Acerca da chamada “elusão fiscal”, vale trazer o trabalho de Ignacio Orihuela (2010, p. 85), tratando do problema da simulação em geral no México. O autor define a simulação como a ação de fingir, de imitar algo, fazendo o simulador de sua vida uma farsa, ou mesmo uma peça de teatro. No campo jurídico, o autor chega mesmo a estipular uma “categoria profissional” para isso, qual a do “*simulador del derecho*”, o qual, para o autor, “ainda que possua título de licenciado ou doutor, não é nem um jurista, nem advogado, nem professor, nem juiz” (ORIHUELA, 2010, p. 88, tradução livre)⁶⁷.

⁶⁵ Para Machado (1997, p. 1), de que a conduta descrita no inciso II do art. 2º da Lei de Crimes contra a Ordem Tributária poderia resultar: “a) do propósito puro e simples de não pagar o tributo, tendo o contribuinte condição de fazê-lo normalmente, sem qualquer prejuízo para suas atividades normais, ou então, b) da absoluta impossibilidade material de fazer o pagamento, à míngua de recursos financeiros, e finalmente, c) de decisão do contribuinte de utilizar os recursos de que dispõe para efetuar outros pagamentos, indispensáveis para que sua empresa continue em atividade.” O autor salientava que as condutas “b” e “c” poderiam resultar não de uma prática dolosa, mas de mera culpa (negligência, imprudência ou imperícia) do contribuinte, “que administrou seu patrimônio com imperícia, ou imprudência, ou de situação adversa que pode ocorrer mesmo para os que administram suas empresas com perícia e prudência indiscutíveis”. Tais situações corresponderiam a omissões que independem da vontade, ou seja, que não correspondem a uma prática dolosa (feita com vontade livre e consciente de cometer crime). Apenas na alternativa “a”, segundo Machado (1997), deveria ser considerada a conduta como prática delituosa.

⁶⁶ Complementa o autor: “A ordem tributária é o conjunto das normas jurídicas concernentes à tributação. É uma ordem jurídica, portanto, e não um contexto de arbítrio. É um conjunto de normas que constituem limites ao poder de tributar e, assim, não pode ser considerado instrumento do interesse exclusivo da Fazenda Pública como parte nas relações de tributação”. (MACHADO, 2008, p. 23).

⁶⁷ Original em espanhol: “[...] *aunque posea título de licenciado o doctor, no es ni jurisprudente, ni abogado, ni magister juris, ni juez.*”

O autor considera o simulador alguém cuja postura seria ainda mais abjeta que a de um criminoso, mais reprovável que a atitude de alguém à margem da lei, pelo fato de, justamente por saber da norma, fazer parecer que a está realmente seguindo. Nesse sentido, a elusão, incluída em algumas das condutas previstas como crime contra a ordem tributária – *e. g.*, nas condutas dos incisos I (omissão de informações, declaração falsa), II (fraude à fiscalização) e III (nota fiscal falsa ou adulterada) do art. 1º da Lei n. 8.137/90, podem ser elemento de toda uma simulação/elusão –, é digna de todo o reproche do Estado, sendo inegavelmente uma forma ilícita de resistência.

É clara a diferença entre a conduta do contribuinte que simula não praticar uma conduta tributária ou finge praticar uma menos onerosa (que importe menor contribuição) e a conduta do contribuinte que, no exercício de sua liberdade, escolhe entre as possibilidades lícitas e deixa de praticar certa conduta ou pratica a menos tributável. A ilicitude que atinge os crimes e infrações administrativas contra a ordem tributária não alcança o que se entende, como se vai ver, por “planejamento tributário”. É do que se passa a tratar agora.

3.3 O planejamento tributário como forma de resistência lícita (e constitucional)

Em se tratando da chamada “elisão fiscal”, conforme a própria etimologia dos termos aduz, consiste ela em uma tentativa de elidir, eliminar ou suprimir uma prestação fiscal, ao se retardar, reduzir ou evitar o pagamento de um tributo, por meio do tão em voga planejamento tributário. No dizer de Edmar Andrade Filho (2009, p. 9), consiste tal prática em uma “atividade lícita de busca e identificação de alternativas que, observados os marcos da ordem jurídica, levem a uma menor carga tributária”. Igualmente, Hugo de Brito Machado (2014, p. 78-79) ensina que “a expressão ‘planejamento tributário’ tem sido utilizada para designar a organização dos negócios de uma empresa tendo em vista a redução do ônus tributário”, atividade esta que “deve manter-se no campo da licitude”.

Com efeito, é justamente a licitude de tais práticas que as difere da sonegação e da elusão, como discorre José Soares de Melo (1998, p. 72), uma vez que “o marco inicial para a análise da elisão e da evasão fiscal traduz-se em um efetivo comportamento tendente a eliminar, minorar ou retardar a obrigação tributária”. No mesmo sentido, Hugo de Brito Machado (2007, p. 360) informa que “há planejamento quando o contribuinte organiza suas atividades de forma a não praticar a hipótese de incidência da norma tributária, ou a praticá-la de modo que a norma incidente seja aquela que impõe a menor tributação possível”: ou não faz algo ou faz algo cuja

tributação incidente é menor. No dizer de Machado (2007, p. 360), “o contribuinte trabalha com a ocorrência dos fatos que ensejam a incidência da norma, evitando que esta aconteça”. Isto difere radicalmente da situação em que, tendo ocorridos os fatos tributáveis ou cuja tributação seja mais onerosa, o contribuinte os tenta esconder, para que a tributação lhe não alcance.

Helena Taveira Tôres (2003, p. 37), por sua vez, considera o planejamento tributário “um procedimento de interpretação do sistema de normas usado como técnica de organização preventiva de negócios”, com vistas a uma “legítima economia de tributos, independentemente de qualquer referência aos atos ulteriormente praticados”. Para o autor, o planejamento visa à configuração de “modelo de ação” para o contribuinte, buscando suas proposições constituírem formas de economia tributária (“*tax saving*”) lícita, ou seja, que não afronta o ordenamento vigente.

Klaus Tipke (2002, p. 110, tradução livre) já intuía que “não é contrária à lei a atuação de quem não realiza o fato gerador e evita, assim, o nascimento da obrigação tributária”, afinal “toda pessoa pode [e até deve, considerando-se momentos de crise, a necessidade de lucro ou mesmo de ‘sobrevivência’ de uma empresa no atual cenário] organizar sua atividade com vistas ao menor pagamento de tributos possível”. Essa “evasão fiscal consciente e planejada” corresponderia a uma modalidade lícita de resistência fiscal, sem qualquer vício de moralidade (ou de ilicitude), sendo reconhecida em provavelmente todos os Estados de Direito, acredita o autor.⁶⁸

Nesse sentido, Ivo Cesar Barreto de Carvalho (2007, p. 111) mesmo diz, incisivamente, que “ninguém é obrigado a administrar seu negócio com o objetivo de proporcionar ao Governo a maior soma possível de impostos”. O mesmo autor considera que “o planejamento tributário tem fundamento constitucional no enunciado do preâmbulo da Carta da República de 1988, que, ao instituir um Estado Democrático, destinou-se a assegurar, entre outros, a liberdade, a segurança e o desenvolvimento” (CARVALHO, 2007, p. 111). Não só é lícita, como também é constitucionalmente amparada tal conduta.

Encima o contribuinte diversos dispositivos do texto constitucional, a um só tempo: o valor social da livre iniciativa (art. 1º, IV e art. 170, *caput*), o direito geral de liberdade (art. 5º, *caput*), o princípio da legalidade (art. 5º, II), a liberdade de ofício (art. 5º, XIII), o direito de

⁶⁸ No original: “No es contraria a la ley la actuación de quien no realiza el hecho imponible y evita así el nacimiento de la obligación tributaria. Toda persona puede organizar su actividad con vistas al menor pago de impuestos posible. La elusión fiscal consciente y planificada es una modalidad legal de resistencia fiscal. No es imoral. Esto se reconoce probablemente en todos los Estados de Derecho que respetan la libertad.”

ir e vir (inciso XV), a garantia da propriedade (art. 5º, *caput* e inciso XXII, e art. 170, II). Da forma como se tratou do direito de resistência em relação à ordem constitucional brasileira, não é porque não se encontra expressamente previsto que não se pode entender o planejamento tributário como direito fundamental. É, ainda que decorrente de outros, à semelhança do direito de resistência.⁶⁹

Tamanha é essa identificação que André Elali e Fernando Zilveti (2016, p. 61) mesmo defendem o planejamento tributário como “resistência ao poder de tributar”, quando afirmam, com esteio em Tipke, que “planejar é direito de resistência à tributação”. Para os autores “embora não se possa afirmar ser essa a intenção das normas de finalidade fiscal, cada tributo limita o contribuinte de consumir, de poupar ou de investir”, como consequência inevitável da tributação, inexistindo, na prática, “tributo justo” ou “tributo neutro”. Assim, o planejamento tributário corresponderia a um exercício legítimo do direito de resistência, sendo apenas condenável “o uso abusivo de formas jurídicas com o intuito de obter vantagem fiscal indevida em prejuízo à igualdade na tributação”. (ELALI; ZILVETI, 2016, p. 61)

Percebe-se, porém, a hostilidade por parte do Estado. Tomando por base que o próprio direito à liberdade se restringe ao aparato legislativo – “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei” – o fisco fundamenta-se nas chamadas *normas antielisivas* para desestimular as práticas elisivas.

Tais *cláusulas gerais antielisão* conferem, de fato, à administração poderes para qualificar situações jurídicas sem parâmetros previamente estabelecidos, ainda que sem os proibir. A doutrina, assim, insurge-se contra a abstração de tais normas, que malfeririam de todo o relevante princípio da reserva legal, sendo elas, portanto, eivadas de inconstitucionalidade. No dizer de Alberto Xavier (2001), as cláusulas gerais antielisão pretendem se baseiam na distinção entre o “ato jurídico extratípico”, aquele escolhido pelo contribuinte, e o “ato jurídico típico”, por ele não realizado ou preterido, porém constante na lei.

Nesse caso, se o ato extratípico escolhido produzir efeitos jurídicos e econômicos equivalentes aos do ato típico e “se a escolha foi motivada pelo fim (exclusivo ou preponderante) de subtrair o ato jurídico extratípico ao âmbito de aplicação da norma tributária

⁶⁹ Até porque, vale sempre lembrar, que “os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte” (art. 5º, § 2º, da CF/1988).

que prevê o ato típico” (XAVIER, 2001, p. 91), permite-se à autoridade considerar esse ato oponível, “de modo a poder aplicar por analogia a norma tributária ao ato extratípico de efeito econômico equivalente”. Assim, Lei Complementar n. 104/2001 veio a acrescentar um parágrafo único ao art. 116 do Código Tributário Nacional.⁷⁰

Por outro lado, vale frisar que a expertise contábil é fundamental à consagração do direito ao planejamento tributário. À mesma maneira, a expertise da advocacia fiscal ganha destaque no sentido de amparar os contribuintes a que representa perante a jurisdição ou perante o próprio Fisco, em sede de processo administrativo tributário. E desde há muito é que vêm os advogados tributaristas procurando e percorrendo as poucas veredas deste “grande sertão” que é a tributação no Brasil, como relata Figueiredo (2008, p. 9): “A ação das câmaras municipais era decisiva e foi especialmente contundente quando se unia a magistratura. Como ocorreu ao tempo da mudança da forma de cobrança do quinto em 1750”. Naquele tempo, por conta dessa atuação diante das cortes judiciais e administrativas, chegava-se a temer mais os advogados e rábulas que os movimentos que atacavam as autoridades e destruíam documentos fiscais.

E o papel da advocacia tributarista se intensifica, ao passo que, segundo dados estatísticos do “Justiça em Números” de 2016, pesquisa realizada pelo próprio Conselho Nacional de Justiça, ano-base 2015, apontam que “os processos de execução fiscal são os grandes responsáveis pela alta taxa de congestionamento do Poder Judiciário, tendo em vista que representam aproximadamente 39% do total de casos pendentes” (BRASIL, 2016, p. 61). A mesma pesquisa aduz, ainda, que tais processos apresentaram congestionamento de 91,9%, sendo este o maior percentual de todas as classes processuais.

Roberval Rocha Ferreira Filho (2009, p. 88) descreve o que poderíamos chamar de “judicialização da resistência fiscal”, fenômeno em que, mais do que nunca, avulta-se o valor da advocacia, sobretudo em tempos tanto apodo à categoria. Relata o autor que, “de maneira geral, e com o passar do tempo, grande parte da resistência à opressão fiscal foi canalizada sistemicamente pelo direito e transmudou-se em defesa jurídica, garantida via processo ou outras formas de asseguramento da posição do cidadão”. No dizer de Ferreira Filho (2009, p. 88), o recurso às vias recursais (judiciais ou administrativas) corresponderiam a uma forma de “amortecer” o impacto da tributação no patrimônio dos particulares, inobstante os argumentos

⁷⁰ “Art. 116. [...]”

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)”. (BRASIL, 1966, *on line*).

arrecadatórios em prol da vida em sociedade, dado que “quase ninguém gosta de pagar impostos”.

Por outro lado, com a previsão na Lei n. 13.140/2015, a Lei de Mediação, de que os conflitos envolvendo o Estado como parte interessada possam igualmente ser objeto de composição extrajudicial (BRASIL, 2015a), o amparo técnico pela advocacia tributarista na mediação é tão importante quanto o que se faz nas ações judiciais ou no contencioso administrativo. Isso também porque o Novo Código de Processo Civil, promulgado pouco tempo depois da referida lei, asseverou que deve o Estado, sim, promover a solução consensual do conflito, sempre que possível, pelo que se também devem pautar as partes do processo – art. 3º, §§2º e 3º, do NCPC (BRASIL, 2015b).

Ocorre que o CTN, mesmo antecedendo tais diplomas processuais em várias décadas, já continha norma autorizando a composição entre Fisco e contribuinte ou responsável tributário, qual na semântica de seu art. 17, dispõe que “a lei pode facultar, nas condições que estabeleça, aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária celebrar transação que, mediante concessões mútuas, importe em determinação de litígio e conseqüente extinção de crédito tributário”. O problema aqui, mais uma vez, volta a ser a inércia legislativa, pela falta de regramentos, ainda tramitando projetos não tão recentes como o PL n. 2.412/2007 e o PL n. 5.082/2009, este último apensado ao primeiro.

Paulo Adyr Dias do Amaral (2006, p. 46) destaca quão prejudicial é, além da inexistência de espaços para que as transações se concretizem, a ineficiência com que é tratado o processo administrativo. Para o autor, “não se deve perder de vista que o prolongamento excessivo do contencioso fiscal, motivado pelo cerceio, por parte do Estado, às garantias constitucionais do direito ao acerto, é até mesmo prejudicial aos interesses arrecadatórios”. Isto porque o congestionamento das vias judiciais acarreta um atraso no recebimento dos valores *sub judice*. Para Amaral (2006, p. 46), “se se desse maior atenção ao procedimento administrativo, com observância de todas as suas etapas, o contencioso não seria tão necessário. Muitas controvérsias judiciais poderiam ser eliminadas”.

Vale frisar, numa análise econômica necessária, ainda que superficial, que o aumento da judicialização da resistência vem ocorrendo por conta de que algumas classes, antes só atingidas indiretamente, passaram a ser também contribuintes diretos (de direito e de fato, ao mesmo tempo). Ora, uma vez que o tributo é uma intervenção estatal na propriedade privada, quanto mais pessoas passam a ter propriedade, mais esta é atingida pela tributação. Nesse sentido, relata Juan Monteiro Aroca (2000, p. 81, tradução livre) que isto se percebeu e percebe

no mundo todo, uma vez que “o aumento da litigiosidade tem sua origem, em parte, na ampliação da base social das classes médias, dos possuidores e dos que tenham ascendido à possibilidade de ter conflitos econômicos”. Também seria resposta, em parte, ao fenômeno social do consumo em massa, o qual tem afetado, inclusive, as camadas da população menos favorecidas economicamente.⁷¹

A atividade de profissionais que, no exercício de seus ofícios, certamente encimados na ética profissional, munem os contribuintes de todo o instrumental necessário para resistir, na forma da lei e, se preciso for, com recurso à Jurisdição, é fundamental para a concreção de uma justiça fiscal: pode-se falar num “efeito positivo da resistência fiscal”, sobretudo no âmbito do planejamento tributário: uma resistência preventiva, preditiva, que não necessariamente vai parar na Justiça, pelo contrário busca evitá-la, por sabe-la congestionada. A crítica, no entanto, há de pairar sobre aqueles que não têm acesso a essa forma de resistência lícita e positiva, quem não pode custear o valor de uma assessoria especializada, quer de um contabilista, quer de um representante jurídico.^{72, 73}

⁷¹ Original: “*El aumento de la litigiosidad tiene su origen, en parte, en la ampliación de la base social de las clases medias, de los poseedores o de los que han accedido a la posibilidad de tener conflictos económicos y, también en parte, dicho aumento responde al fenómeno social de consumo de masas que ha afectado incluso a las capas de la población menos favorecida económicamente*”.

⁷² Na prática, só as grandes empresas e contribuintes mais ricos têm acesso aos serviços contábeis e jurídicos de planejamento tributário. O cidadão comum não tem acesso a isso, até porque contribui pouco ou quase nada por via de tributação direta (Imposto de Renda, imposto sobre sucessão e doação...), não possui bens atingíveis pelos impostos mais gravosos em relação à propriedade (impostos sobre a propriedade e a transmissão de imóveis, sobre propriedade de automóveis etc.). Uma vez que sua contribuição é estritamente realizada pela transferência de encargo nos chamados tributos indiretos (incidentes sobre o consumo de produtos ou serviços e repassados no preço) quase não há como se falar num planejamento tributário do “pequeno contribuinte”. Por outro lado, microempresários e empresas de pequeno porte têm, sim, a opção pelo “Simples Nacional”.

⁷³ Outra crítica que se pode fazer é bem emblemática: por que se têm os tributaristas ocupado tanto em defender tal forma de resistência às empresas (pessoas jurídicas) em vez de verter seus esforços científicos para formas de resistência e proteção da maioria dos contribuintes (pessoas físicas), cuja contribuição ocorre das formas mais implacáveis o possível (por meio de dedução da fonte, como no caso do IRPF retido na fonte; por meio da tributação indireta etc.)? Não se veem, tanto quanto é dada atenção à pauta do planejamento, ao quão prejudicial é a complexidade da tributação brasileira para as empresas, movimentos sensíveis às questões envolvendo aquela camada (bem espessa) de contribuintes sem muito ou com nenhum poder aquisitivo. Percebe-se que, à semelhança do que ocorre com outras áreas jurídicas, conquistas históricas em matéria de direitos fundamentais são mais utilizadas por quem possui poder aquisitivo para reclamá-los do que por quem é realmente titular deles. Para ilustrar, na história constitucional americana, reformas constitucionais que consagraram a abolição da escravatura, o reconhecimento de direitos civis, do devido processo legal etc., sobretudo a 13ª e a 14ª Emenda, forma por muito mais utilizadas pelas corporações comerciais – que, à época, construíram a tese de que, enquanto pessoas (jurídicas) também teriam tais direitos garantidos – do que por pessoas comuns. É o que se chama de “*Inverted Constitution*”, ou seja, “Constituição Invertida” (BERCOVICI, 2013). No documentário *The Corporation*, dirigido por Mark Achbar, relata-se que, entre os anos de 1890 e 1910, “foram trazidos 307 casos para o Supremo Tribunal, invocando a 14ª emenda da constituição. 288 destes casos foram trazidos por corporações... 19 por Afro-americanos” (THE CORPORATION, 2012, *on line*). No Brasil, é conhecida a problemática envolvendo a judicialização da saúde, na qual muitos dos que ingressam na justiça conquistam

De todo o exposto, conclui-se que o planejamento tributário corresponde a uma modalidade lícita de resistência fiscal, a um *modus contribuendi* menos oneroso ou a uma abstenção de fato, que não enseja qualquer tributação. É forma de resistência fiscal totalmente lícita e moral, uma vez que: a) encontra amparo na Constituição Federal, no direito geral de liberdade, na liberdade de ofício e no fundamento da livre iniciativa; b) consiste na escolha de pôr uma opção legal menos onerosa: o contribuinte, obviamente, pode e até deve optar por praticar o fato gerador correspondente à hipótese de incidência com menor ônus. Desta forma, o contribuinte resiste a uma tributação lícita opção por outra, igualmente lícita.

Ademais de existirem os argumentos a favor de uma “solidariedade fiscal”, de uma “moral tributária”, *não* se pode exigir que o contribuinte aja de modo que implique o maior encargo tributário se for possível e lícito pagar menos. Diante da possibilidade de praticar, licitamente, uma atividade de mais uma forma, o óbvio é que opte pela forma menos gravosa. A Constituição ampara a livre iniciativa, que só existe com base no lucro. Reclamar que o contribuinte escolha pagar mais quando a lei lhe autoriza o contrário é absurdo, é ilógico. Se a resistência à tributação não é natural, menos natural ainda seria um amor ao Fisco que justificasse o contribuinte, pela própria vontade, submeter-se a uma tributação mais severa.

3.4 A “Ilusão fiscal” e a (im)possibilidade de resistência à tributação indireta/regressiva

Viu-se que, com o planejamento tributário, podem os contribuintes, perfeita e licitamente, resistirem à tributação, bastando que se organizem para cumprir com as obrigações legais menos gravosas. O contribuinte, nestes casos, detém de inegável conhecimento para tanto, ou pode valer-se dos profissionais com essa expertise – notadamente, contabilistas e advogados tributaristas. Mas o que ocorre quando o contribuinte ignora as informações mais importantes, se não todas, acerca da tributação? E quando o contribuinte sequer sabe que está sendo tributado?

Com efeito, se se pudesse aqui eleger um motivo primordial que dê origem à antipatia por parte do contribuinte brasileiro em relação ao Fisco ou ao Estado brasileiro como um todo, escolher-se-ia, certamente, entre outros problemas, o da tributação incidente sobre o consumo. Uma vez que os chamados tributos indiretos ou regressivos atingem, principalmente, o poder de compra dos contribuintes, o desgosto da população diante de sua existência é patente, sobretudo na dimensão que as relações de consumo vêm recebendo na atualidade.

Ora, como descreve Paulo Bonavides (2003, p. 69), chegou-se ao ponto de que “o cidadão é o consumidor, a sociedade é o mercado”. Mais ainda, para Felipe Meira Marques (2014), a própria noção de cidadania vem-se resignificando no “supercapitalismo”, com a cidadania política dando lugar a uma cidadania consumerista, de caráter mais individualista. Certamente, por tal dimensão dada ao consumo (ou mesmo ao consumismo), a tributação que incide sobre ele é reprovada pela maioria da população, se não por toda ela. Até o homem comum sabe dessa tributação, das repetidas vezes que os meios de comunicação a condenam.

Ocorre, porém, que o problema da tributação indireta não reside em se atingir ou não o consumo ou o “poder de compra” dos contribuintes: a proteção ao consumidor, tida como garantia fundamental e fundamento da ordem econômica (art. 5º, inciso XXXII, e art. 170, V, da Constituição Brasileira), *não* é absoluta, como nenhum direito é. Ademais disso, é totalmente constitucional e necessária a utilização dos tributos, por sua função indutiva, extrafiscal, de controle da economia, como instrumento de regulação do consumo. Tanto que a CF/1988 excepciona os princípios da anterioridade de exercício e da anterioridade “nonagesimal” para os impostos incidentes sobre mercadorias, serviços, exportações/importações e produtos industrializados.⁷⁴

O problema reside, pelo contrário, mais na relação tributária entre contribuinte e Estado do que na relação de consumo entre contribuinte “de direito” e contribuinte “de fato”. O problema consiste na chamada “ilusão fiscal”, conceito nada antigo, porém ainda carecedor de maiores investigações. O contribuinte iludido, em linhas bem gerais, é aquele que desconhece, simultaneamente: a) que tributos paga; b) a quem paga tais tributos; c) por que os paga; d) como os paga; e e) para onde vai o dinheiro arrecadado depois de entrar nos cofres do Estado. Ora, o que dizer uma relação jurídica da qual uma das partes não tem total compreensão?

Levando-se em conta os negócios jurídicos em geral, tem-se que o erro ou a ignorância pertencem à categoria de “defeitos do negócio jurídico”, da forma como são disciplinados pelo Código Civil de 2002.⁷⁵ Ora, o erro ou a ignorância de uma parte num

⁷⁴ Art. 150, §1º, da CF/1988: “§ 1º A vedação do inciso III, b, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, IV e V; e 154, II; e a vedação do inciso III, c, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, III e V; e 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III, e 156, I. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)” (BRASIL, 1988, *on line*).

⁷⁵ Do Código Civil de 2002: “Art. 138. São anuláveis os negócios jurídicos, quando as declarações de vontade emanarem de erro substancial que poderia ser percebido por pessoa de diligência normal, em face das circunstâncias do negócio.

Art. 139. O erro é substancial quando:

negócio privado tornam estes anuláveis, à mesma maneira que o dolo, a coação, o estado de perigo, a lesão etc. Na seara fiscal, em se poderia falar num “negócio jurídico tributário”⁷⁶, a ignorância do contribuinte é também um problema: o contribuinte não é consciente da tributação, não a sabe, não a sente, daí falar-se também em “anestesia fiscal”.

Tal expressão, trazida por Aliomar Baleeiro (1973) como antônima à ideia de “consciência fiscal”, indica, justamente, que o contribuinte anestesiado (ou iludido) não tem a real compreensão do fenômeno tributário. Na conhecida metáfora da ave cujas penas são arrancadas sem que sinta qualquer dor, a tributação ocorre sem que contribuinte perceba o quanto paga a título de tributos.

Frise-se, porém, que, com a entrada em vigor da Lei n. 12.741/2012, que obrigou a informação dos tributos incidentes sobre o preço de mercadorias e serviços aos consumidores pelos fornecedores, o cidadão passou a saber do *quantum* pago em tributos contido nos preços. Segundo Debora Bezerra de Menezes Serpa Maia (2015, p. 38), tal lei consistiu na regulação tardia de “um dos dispositivos constitucionais mais importantes para o exercício da cidadania fiscal”, qual o § 5º do art. 150 da Constituição Federal.⁷⁷

Apesar de tal avanço, a tributação indireta ainda persiste, não se percebendo ainda muitos, após poucos anos da entrada em vigor da Lei n. 12.741/2012. Fato é que “a anestesia fiscal é apontada como característica dos impostos de consumo e outros indiretos e reais” (BALEIRO, 1973, p. 197). Agrava ainda o autor que poucos percebem que esses tributos são progressivos ou “inversamente progressivos”, como chama: retiram dos pobres maior percentual de recursos do que dos ricos, “já que os artigos de alimentação e vestuário absorvem a quase totalidade dos salários e apenas pequena parte dos altos rendimentos das classes abastadas” (BALEIRO, 1973, p. 197).

Com efeito, vale salientar que os primeiros a se dedicarem à distinção entre tributos diretos e indiretos foram os economistas, sendo as considerações dos financistas e juristas sobre o assunto mais recentes. Já Stuart Mill, citado por Machado Segundo (2012, p. 226), conceituava que um “um imposto direto é aquele cobrado exatamente das pessoas que se

I - interessa à natureza do negócio, ao objeto principal da declaração, ou a alguma das qualidades a ele essenciais;
 II - concerne à identidade ou à qualidade essencial da pessoa a quem se refira a declaração de vontade, desde que tenha influído nesta de modo relevante;

III - sendo de direito e não implicando recusa à aplicação da lei, for o motivo único ou principal do negócio jurídico. [...]”. (BRASIL, 2002, *on line*).

⁷⁶ Da mesma forma como se importam, do Direito Civil, os institutos que inspiram as denominações “obrigação tributária”, “crédito tributário”.

⁷⁷ “§ 5º A lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços.” (BRASIL, 1988, *on line*).

tenciona ou se deseja que o paguem”. São os tributos cobrados com a expectativa que uma pessoa os repasse a outra. Para Mill, os tributos indiretos o real destinatário de tais tributações não era o importador ou o produtor, mas os consumidores de sua mercadoria mesmo.

Para o Direito Tributário, o tributo indireto é aquele legalmente devido por alguém, mas economicamente sofrido por outrem, do que decorrem as classificações de “contribuinte de direito” – aquele previsto na regra fiscal como devedor do tributo – e “contribuinte de fato”, aquele que suporta, na prática, a exação (MACHADO SEGUNDO, 2011). Nisso, conforme assevera Hugo de Brito Machado Segundo (2012, p. 228), “para a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, são considerados ‘indiretos’ o ICMS, o IPI e o ISS, este último quando exigido por valores não fixos, a saber, proporcionais ao preço do serviço correspondente”.

Por outro lado, igualmente reprovável como a tributação indireta é o chamado “tributo disfarçado” ou “tributo oculto”, embutido nos valores cobrados em serviços estatais. Hugo de Brito Machado (2003, *on line*) conceitua-a como “aquela prestação pecuniária que, não obstante albergue todos os elementos essenciais do conceito de tributo na teoria geral do Direito, é exigida pelo Estado sem obediência às normas e princípios que compõem o regime jurídico do tributo”. Novamente, nesses casos, o contribuinte não tem consciência da prestação que cumpre, não sabe do valor que lhe atinge na tributação oculta.

O fato é que o homem médio acaba por ficar entre duas daquelas posturas elencadas por Klaus Tipke (2002) nada vantajosas: a do mal-humorado e a do *inexperto*. Os cidadãos comuns tendem a assumir uma postura retoricamente antifiscal (mal-humorada, mas que ainda contribui e muito pela tributação indireta). Quando não isso, não assumem postura nenhuma: é a postura do “iludido tributário”, como se verá adiante, que ignora totalmente o fenômeno fiscal.

Ora, Klaus Tipke (2002), citando Joseph Isensee, aduz justamente ao contribuinte ordinário como alguém que não compreende as leis fiscais que o afetam, ou alguém não entende sequer o conteúdo de suas próprias declarações tributárias, que assina cegamente o lhe prepara seu contador. Ora, como adverte o autor, se “nem sequer o jurista médio – capacitado para o exercício da judicatura – compreende as leis tributárias” (TIPKE, 2002, p. 11, tradução livre),⁷⁸ como o poderia o cidadão comum? É quando o problema da chamada “ilusão fiscal”, que pode ser brevemente definida como a realidade em que “os contribuintes escolhem suas cestas de

⁷⁸ Original em espanhol: “Ni siquiera el jurista medio – capacitado para ejercer la judicatura – comprende las leyes tributarias”.

gastos e impostos sob um conjunto limitado de informações e/ou com base em um conjunto de informações falsas” (ARAÚJOS, 2014, p.15), passa a reclamar maiores atenções.

Sabe-se que um primeiro conceito de “ilusão fiscal” fora desenvolvido por Amilcare Puviani, da Universidade de Perúgia, em sua *“Teoria dell'illusione finanziaria”* (1903), obra esquecida tanto da academia quanto do mercado editorial. Nessa obra, Puviani inaugura o que Sainz de Bujanda (1977) viria a chamar de *“ciencia psicológica de la Hacienda pública”*, uma abordagem do comportamento humano na seara fiscal. Puviani defende ali, inicialmente, que, das inúmeras formas de ilusão que existem, destacam-se a ilusão política e a ilusão fiscal, como subespécie.

Entendia Amilcare Puviani (1903) que a ilusão fiscal reúne uma categoria de erros ou equívocos do cidadão em relação aos tributos e aos gastos públicos, incertezas que impossibilitariam uma compreensão perfeita do custo e da “utilidade” do Estado na mente do homem comum. Não obstante o “indubitável interesse e novidade” da tese, como relata Sainz de Bujanda (1977, p. 209-210), tanto o autor quanto a obra caíram no desconhecimento geral, até tais ideias serem resgatadas por Mauro Fasiani em 1932, quase três décadas depois, e, mais tarde ainda, por James McGill Buchanan, em 1967.⁷⁹

Para James Buchanan (1973), a teoria da ilusão fiscal de Puviani indicava que os governantes possuíam a capacidade de manipular a estrutura fiscal, gerando “ilusões”, mecanismos que “alteram a percepção” dos cidadãos, sendo tal questão por isso digna de maiores estudos. (ARAÚJO, 2014). Os contribuintes, por sua vez, acreditariam, simultaneamente, que os impostos pagos seriam menos onerosos do que realmente são e que os benefícios deles provenientes seriam valorizados além do que valem verdadeiramente. Desta sorte, os contribuintes tomariam suas decisões fiscais encimados em informações limitadas ou mesmo falsas: iludidos.⁸⁰

Com efeito, dada a complexidade da relação entre o Estado exator e os contribuintes, diversas seriam também as formas de ilusão, ou os níveis em que se iludiria o contribuinte. Assim, Puviani apresenta nada menos que 8 (oito) subespécies de ilusão quanto às despesas públicas que, obviamente, interconectam-se e, por vezes, confundem-se, quais sejam: a) quanto ao movimento das divisas; b) quanto à real destinação dessas divisas; c) quanto

⁷⁹ A edição espanhola da obra de Buchanan a que tivéramos acesso, no entanto, data de 1973.

⁸⁰ No caso brasileiro, apesar da capacidade de manipulação por parte do Governo, dos meios de comunicação em massa, não é comum que um cidadão acredite pagar menos do que deve ao Estado e receber mais do que merece, pelo contrário: a sociedade receia contribuir muito e receber pouco como retorno, na forma de políticas públicas.

ao montante de gastos; d) quanto ao duração dos gastos; e) quanto ao tempo de início dos gastos; f) quanto aos fundamentos do Estado para a eleição dos gastos; g) quanto aos efeitos imediatos e mediatos do gasto; e h) quanto à causa do gasto. (PUVIANI, 1903, p. 22-15).

Por outro lado, Amilcare Puviani (1903) também discrimina diversas modalidades de ilusão em relação aos tributos, quais sejam: a) quanto à “qualidade” do tributo, qual seu tipo; b) quanto à sua quantidade, o montante devido; c) quanto à duração da prestação tributária; d) quanto aos “efeitos penosos remotos” da tributação, que se não percebem imediatamente pelo contribuinte; e e) quanto aos “efeitos penosos imediatos” da tributação (PUVIANI, 1903, p. 27-29). Frise-se que Puviani já cuidava de separar os campos de atuação do Direito Financeiro e do Direito Tributário, aduzindo, de certa forma, em sua tipologia, a “ilusões tributárias” e “ilusões orçamentárias”, como salienta Sainz de Bujanda (1977, p. 210-211): A ilusão fiscal encerra, pois, uma categoria de erros que tende a alterar o custo do Estado e outra que tende a alterar sua utilização. Cabe, pois, que essa alteração tenha uma dualidade de sentidos”⁸¹.

Destaca, também, Sainz de Bujanda (1977) outra classificação erigida na teoria da ilusão fiscal, da distinção entre “ilusões otimistas” e “ilusões pessimistas”. Na primeira categoria, das ilusões otimistas ou “prazerosas”, acredita o contribuinte que os benefícios sociais garantidos pelo Estado são menores é na realidade a soma do que é exigido como tributo. Já nas ilusões pessimistas ou “dolorosas”, os contribuintes acreditam que seu sacrifício por conta da tributação é maior do que realmente é e que os serviços públicos prestados ou ofertados pelo Estado são precários ou mesmo nocivos.⁸²

Resgates conceituais à parte, fato é que a ilusão fiscal restringe a capacidade de o contribuinte relacionar as políticas governamentais com o que julga ser ideal para si e para a sociedade em que vive. Nessa ilusão acerca dos tributos e dos gastos públicos, o contribuinte não pode oferecer qualquer resistência ou mesmo tentar participar de uma política tributária. O problema se torna ainda mais injusto quando os governantes se utilizam dessa ilusão, divulgando ou não informações sobre a tributação e o orçamento, a seu bel prazer. É nesse

⁸¹ No original, em espanhol: “*La ilusión financiera encierra, pues, una categoría de errores que tiende a alterar el costo del Estado y otra que tiende a alterar su utilidad. Cabe, pues, que esa alteración tenga una dualidad de sentidos.*”

⁸² No original, em espanhol: “*Efectivamente, la ilusión, por su tendencia a modificar el juicio valorativo del Estado y en particular por sus efectos sobre el bienestar del iluso, es placentera y optimista o dolorosa y pesimista. Existe ilusión placentera cuando, al representar mayor que en la realidad la suma de las ventajas obtenidas o que cabe esperar de los entes políticos, y menos que en la realidad la suma de las prestaciones de ellos demandadas tiene por efecto aumentar nuestra felicidad o disminuir nuestras penas. Inversamente, cuando falsas apariencias inducen a las masas de contribuyente a estimar sus sacrificios contributivos mayores de lo que son en realidad y a estimar menores de lo justo o completamente nocivos los servicios públicos obtenidos o que puedan obtenerse, puede hablarse de ilusiones dolorosas o pesimistas.*”

momento que a ilusão fiscal é tida não apenas como um fenômeno, mas como todo um trabalho dos detentores do poder para se manterem em tal condição.

É o que salienta, aduzindo à atualidade do problema da ilusão fiscal, Paulo Jorge Reis Mourão (2009, p. 2), para quem “o fenômeno da ilusão fiscal é um fenômeno actual, na medida em que, como se verá, existe uma tendência para que os políticos, enquanto grupo regulador, usem essa imperfeição de conhecimento que caracteriza o eleitorado contribuinte”. Segundo o autor, a Administração, em vez de encararem a ilusão fiscal como problema, encaram-na como “solução”, vez que eleitorado alheio aos custos do Estado não pode oferecer qualquer resistência aos desmandos dos Governantes, notadamente “em prol de certos fins particulares, como a obtenção de rendas políticas ou a preservação da sua qualidade de incumbentes”.

Tanto é que Günter Schmölders, citado por Sainz de Bujanda (1977) reconhece como “alternativa” ao problema da resistência a manobra política de “dar-lhe a curva”: para combater a resistência, que certamente é mais sentida diante de tributos diretos, optar-se-ia por uma tributação mais regressiva, com tributos indiretos e ocultos, contidos nos preços de produtos ou serviços consumidos. Os contribuintes, assim iludidos ou anestesiados, não ofereciam grande resistência, como ocorreria caso se tratasse da tributação direta: “[...] o problema da oposição fiscal inclui ao mesmo tempo o problema de saber como se pode combatê-la. Deve-se ‘romper’ a oposição ou é preferível ‘dar-lhe a volta’? Em outras palavras: devem-se favorecer aos tributos diretos ou aos indiretos?” (BUJANDA, 1977, p. 226, tradução livre).⁸³

Assim, em países como Inglaterra e Suécia, nos quais predominam os tributos diretos, tem-se criado, reconhece Schmölders, uma gama de deduções, de prêmios, de medidas de “mascaramento” muito eficazes desde o ponto de vista psicológico que vão desde a forma de designar os tributos e de fixar seu destino até a concessão de descontos, de desonerações e escapes (“*loopholes*”) na tributação. Tais medidas, obviamente, traduzem verdadeiras “moedas de troca”, no jogo político entre os eleitores (contribuintes) e os representantes (responsáveis pela legislação e pela administração tributária). No caso da tributação indireta, não há falar em qualquer “barganha” fiscal, dado que sequer compreende o contribuinte quando e como uma alíquota baixada vai influenciar seu consumo. Não se pode negar, entretanto, a dimensão

⁸³ No original, em espanhol: “[...] el problema de la oposición fiscal engloba al mismo tiempo el problema de saber cómo se la puede combatir. ¿Debe “romperse” la oposición o es preferible “darle la vuelta”? En otros términos: ¿Debe favorecerse a los impuestos “directos” o a los “indirectos”?”

política que possuem as medidas provisórias em matéria de IPI, de II, que transmitem aos cidadãos (consumidores, contribuintes), a sensação de maior poder de compra (sobretudo no setor automobilístico).

Aliomar Baleeiro (1973, p. 196) alertava que “os impostos que mais ferem a sensibilidade dos contribuintes e despertam, no espírito deles, a consciência fiscal são exatamente os mais justos e de mais benéficos efeitos econômicos: os diretos e pessoais”. Como pode o contribuinte resistir sem saber, realmente, o quanto gasta com tributos? Assim, a ilusão fiscal gera o quadro mais injusto, por conta da tributação indireta. Não há como falar em “resistência fiscal” nesses casos. O contribuinte mais pobre, em cujas atividades incide a tributação regressiva, só pode resistir retoricamente⁸⁴, acompanhando os discursos de negatização do Estado. Sem saber o quanto contribui, porque contribui etc., não há como resistir.

A ilusão fiscal inibe qualquer forma de resistência dos contribuintes iludidos, os quais acabam sendo, em sua totalidade, as pessoas mais pobres, em todos os sentidos e graus que este adjetivo pode flexionar-se. Os contribuintes mais carentes jamais perceberão a relação fiscal em sua inteireza. Não podem nem pensar numa efetiva resistência fiscal, sobretudo aquela que é lícita e que exige conhecimento ou aparato técnico: o planejamento tributário, as impugnações administrativas ou ações judiciais etc.

A verdade é que, conforme só as elites percebem a tributação, a resistência fiscal, sobretudo pelo planejamento tributário, não vai ocorrer com os mais pobres. Como destacam Domitília Diogo Soares e Rafael Marques (2013, p.131), uma vez que “as medidas fiscais têm consequências ao nível dos direitos de propriedade”, apenas as pessoas que possuem, realmente, alguma propriedade vão sentir a tributação, acarretando que “os instintos de autopreservação se façam sentir de forma mais aguda na classe média alta e nos grupos mais ricos”.

Ainda que patente a dificuldade na exploração do tema, especialmente pela escassez de obras jurídicas nacionais no assunto, é necessário o seguimento deste estudo. A ilusão fiscal existe, é sabida, “negá-la ou assumir posturas metodologicamente agnósticas”, como assevera Paulo Jorge Reis Mourão (2009, p. 4), certamente contribuirá “para que as suas consequências

⁸⁴ Frise-se aqui a ainda polêmica em torno da repetição dos tributos indiretos, dado que a vigente redação do art. 166 do CTN permanece como imprecisa, não determinando quais são os tributos que comportam, “por sua natureza, transferência do encargo financeiro” (quem o faz é a jurisprudência, conforme visto páginas atrás, apontando como “indiretos” o ICMS o IPI e o ISS) e mesmo absurda, ao requerer a prova da assunção do encargo ou a autorização por expresso do terceiro a quem tenha sido ele transferido. Quem, no turbilhão de atividades e obrigações (inclusive as tributárias, inclusive as tributárias acessórias) da vida comercial vai conseguir escalar a prova de que assumiu ou não um encargo tributário ou recolher a anuência de um cliente para restituir?

negativas sobre as democracias se avolumem”. Parafrazeando Hugo de Brito Machado Segundo (2014), quando se refere à raridade de abordagens dos tributaristas modernos em torno da ética nas relações tributárias, os juristas tangenciam o tema da ilusão fiscal por considerarem-no demasiado econômico, sociológico ou psicológico, e assim como o fazem, igualmente, os economistas, sociólogos e psicólogos, ao considerarem a problemática muito técnica ou mesmo prolixa.

Ladeando a resistência, a ilusão fiscal representa inegável vicissitude para a democracia, aliás, pode-se sentenciar: numa democracia que queira merecer tal nome não deve haver resistência e ilusão fiscais. Como se verá adiante, o *quantum* democrático de um regime é inversamente proporcional à resistência, que não deve ser combatida por instrumentos que acarretem a ilusão ou ignorância geral da sociedade sobre a política fiscal. Sem essa devida compreensão dessa dinâmica, “o povo, que no geral está mais disposto a sofrer do que ir à forra, não será capaz de se mexer” (LOCKE, 1998, p. 145). De fato, a partir do momento em que todos os cidadãos possam compreender a relação tributária, maiores serão as possibilidades de transformá-la.

Nesse sentido, não se defende que, em superação ao problema da ilusão fiscal, conclamem-se todos os contribuintes para resistirem, nas inúmeras formas de resistência fiscal que se elencaram neste trabalho. Pelo contrário, a partir do momento em que todos os contribuintes se sintam parte da política tributária e financeira, a resistência tenderá a diminuir, ocorrendo somente nas formas mais idôneas. Certo é que, uma vez inteirada das questões fiscais a sociedade, tanto ela cumprirá melhor com suas obrigações quanto reclamará do Estado uma atuação impecável, e não só na seara tributária e financeira. Em vez de resistência, pode-se dizer que se conquistaria assim verdadeira “paz tributária”, como chama Luís Alves Júnior (2013), como conceito de próximo da ideia de “justiça fiscal”.

Desta sorte, a presente pesquisa passa a dedicar-se, justamente, aos instrumentos que levam, como têm demonstrado experiências internacionais e nacionais, a uma progressiva diminuição da resistência fiscal, como também da própria ilusão fiscal, quais sejam os instrumentos da democracia participativa e a educação fiscal.

4 DEMOCRACIA E EDUCAÇÃO FISCAL COMO “REMÉDIOS” À OPOSIÇÃO SOCIAL AOS TRIBUTOS

À relação financeiro-tributária veio-se imprimindo, conforme já se pôde perceber de alguns pontos já apresentados aqui da obra de Klaus Tipke, um contorno moral e social bem mais ressaltado do que (não) era na perspectiva obrigacional clássica. O contribuinte não apenas “paga porque deve”, mas, sim, e especialmente, porque de tal atividade é pautada por princípios que superam o patrimonialismo de uma postura meramente defensiva do cidadão em face dos tributos. À guisa de exemplo, o princípio da solidariedade, até insculpido no nosso texto constitucional (art. 3º), que a assevera como objetivo fundamental da República

Fala-se num “dever fundamental de pagar tributos”, em “justiça fiscal”, em “moral tributária” etc. Fato é que, no momento em que o Estado social, aqui não sendo necessário um resgate histórico para qualificá-lo, abandona a postura absenteísta do Estado liberal, passando a *promover direitos por meio de políticas públicas*, justamente o custeio de tal promoção ganhou maior relevância. Em verdade, passou-se a considerar “o custo” de todos os direitos, não apenas daqueles socialmente pautados, a partir da obra de Cass Sunstein e Stephen Holmes (1999).

Segundo os autores, todos os direitos prescritos pelo Estado, independentemente a que tipo, ordem, geração ou dimensão pertençam, dependem de um dispêndio de recursos estatais, ou seja, têm um custo econômico garantido pelo Estado. Nas palavras dos autores, “indivíduos gozam de direitos, de forma legal em oposição a um sentido moral, somente se os males que sofrem sejam adequada e previsivelmente corrigidos por seu governo”, daí a expressão “onde há um direito, há um remédio”, não importando o “tipo” de direito. Nessa senda, Cass Sustein e Stephen Holmes (1999) apontam ser inadequada, então, a distinção entre direitos negativos, que cobram uma postura absenteísta do Estado (liberdades individuais), e direitos positivos, que requerem uma atuação do ente político (direitos sociais). Defendem os autores que “todos [os direitos] legalmente forçados são necessariamente direitos positivos”. (SUSTEIN; HOLMES, 1999, p. 43, tradução livre).⁸⁵

Assim, todos os direitos, até mesmo aqueles decorrentes apenas da abstenção estatal, a própria liberdade, possuem um custo, os direitos são custos públicos, como ressalta

⁸⁵ Original em inglês: “Where there is a right, there is a remedy” is a classical legal maxim. Individuals enjoy rights, in a legal as opposed to a moral sense, only if the wrongs they suffer are fairly and predictably redressed by their government. This simple point goes a long way toward disclosing the inadequacy of the negative rights/positive rights distinction. What it shows is that all legally enforced rights are necessarily positive rights.”

José Casalta Nabais (2010, *on line*), para quem “[...] os direitos, todos os direitos, porque não são dádiva divina nem frutos da natureza, porque não são auto-realizáveis nem podem ser realisticamente protegidos num estado falido ou incapacitado, implicam a cooperação social e a responsabilidade individual.”

Para Nabais (2010, *on line*), “a melhor abordagem para os direitos seja vê-los como liberdades privadas com custos públicos”, uma vez que “todos os direitos têm custos comunitários, ou seja, custos financeiros públicos”, não tendo custos públicos apenas os direitos sociais, positivos, prestacionais etc., aos quais historicamente se atribui tais custos, mas também têm custo público os direitos clássicos, as liberdades individuais, “em relação aos quais, por via de regra, tais custos tendem a ficar na sombra ou mesmo no esquecimento”. Num exemplo clássico, como poderia o Estado garantir a liberdade de ir e vir sem ter de gastar com estradas, pavimentação etc.? O mesmo em relação a propriedade privada, que não seria garantida sem que se gastasse com uma infraestrutura policial e jurisdicional.

Obviamente, assim como os lírios não nascem das leis, também não dão em árvores os direitos, na temperada metáfora de Flávio Galdino (2005). Nesse sentido, ao passo que o ordenamento jurídico, os direitos neste elencados, tem vislumbrada sua dependência de um financiamento público, a atividade do cidadão, enquanto contribuinte e, potencialmente, fiscal dos gastos, ganha relevância inédita. Ademais, o problema do custo dos direitos aponta para a necessidade de um maior zelo no trato das finanças públicas, quando se contrapõe à obrigação do Estado de promover direitos justamente a escassez de recursos. A decisão do governante há de ser, obviamente, mais sensível a tal questão, e a atenção do cidadão há de dobrar-se nesses casos.

No mesmo sentido, vislumbram-se as ideias de “ética”, “moralidade” ou “moral tributárias”, na esteira do pensamento de Klaus Tipke, para quem há mesmo um dever fundamental de pagar tributos, como elemento essencial do Estado de Direito. Tipke entende que “o imposto não é meramente um sacrifício, mas, sim, uma contribuição necessária para que o Estado possa cumprir suas tarefas no interesse do proveitoso convívio de todos os cidadãos”. (TIPKE; YAMASHITA, 2002, p. 15). Assim, no Estado de Direito, sobretudo num Estado de Direito democrático, o Direito Tributário não é mais tido como mera “técnica” de arrecadação, sem qualquer conteúdo, mas um ramo jurídico em todo orientado por valores.

Para Tipke e Yamashita (2002, p. 15), “o Direito Tributário afeta não só a relação cidadão/Estado, mas também a relação dos cidadãos uns com os outros”, correspondendo a um “Direito da coletividade”. Ora, um Estado de Direito é obrigado a criar um Direito justo, no

qual há de se incluir o Direito Tributário (igualmente justo). Desta sorte, “se, segundo suas próprias Constituições, tanto o Brasil como a Alemanha são igualmente Estados Sociais de Direito, cada qual não pode ser diferentemente justo”. (TIPKE; YAMASHITA, 2002, p. 15). Ambos ordenamentos encerram um ideal de justiça (de, no mínimo, justiça social), segundo o qual se deve honrar também a tributação.

Esse dever fundamental, segundo Marciano Buffon (2009, p. 259), consiste n’“o principal dever da cidadania, justamente porque, caso tal dever seja sonogado por parte dos componentes de uma sociedade, restarão inviabilizadas as possibilidades de realização dos próprios direitos”. Para o autor, “se o papel do Estado, dentro de uma concepção social-contemporânea, é intervir na economia e promover a justiça social, faz-se necessário que este Estado disponha de recursos para fazer frente a tal dever”. (BUFFON, 2009, p. 259). Isto torna a tributação condizente com o capitalismo econômico vigente e não como uma marca do estatismo, do capitalismo intervencionista ou dos regimes autocráticos: um Estado que não é único agente econômico ou pretense controlador da economia só tem como arrecadar fundos em quantidade significativa por meio da tributação.⁸⁶

Nesse sentido, pelo escopo deste dever moral/fundamental de contribuir com as exações, Klaus Tipke (2002, p. 111) chega a considerar imoral – além de ilícita, antijurídica – a conduta de quem se recuse a cumprir com suas obrigações tributárias: “É imoral a conduta de quem incorre *in frauden legis* para evitar mediante um ardid a norma que tenha como efeito jurídico o nascimento da obrigação tributária. Sem embargo, a conduta só pode ser castigada quando se tenham informado dados falsos à Administração.”⁸⁷

Diante disso, dada a relevância que recebe, atualmente, a atividade fiscal do cidadão, ultrapassando a mera perspectiva individual e patrimonialista, a postura resistiva pode prejudicar a promoção dos direitos mais básicos e a própria manutenção do Estado. Fato é que a execução dos objetivos fundamentais que a Constituição de 1988 imprimiu ao Brasil – entre eles, nada menos que “erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais” (art. 3º, III, da CF) – depende visceralmente da tributação. Nesse sentido, concorrem em legitimidade (e até mesmo em fundamentalidade/constitucionalidade) o direito

⁸⁶ As chamadas “receitas originárias”, por mais que compreendam valor razoável, não são suficientes para custear os investimentos sociais realizados pelo Estado. O lucro das empresas públicas, dos alugueres cobrado pelo Estado da utilização de suas propriedades etc. geram muito poucos recursos se comparados com: a) os custos do Estado; b) o potencial de arrecadação por via tributária (“receitas derivadas”).

⁸⁷ Original: “*Es inmoral la conducta de quien incurre in frauden legis para evitar mediante un rodeo de la ley que tiene como consecuencia jurídica el nacimiento de la deuda tributaria. Sin embargo, la conducta sólo puede ser castigada cuando se ha suministrado datos falsos a la Administración*”

do contribuinte de não pagar uma tributação ilegal, abusiva, e seu dever de contribuir com os custos do Estado. Como se chegar a uma síntese de tais antíteses?

Ao passo que uma tributação ilegal, abusiva ou mais onerosa (quando há uma opção legal menos onerosa) jamais deverá ser adimplida, porque tem o contribuinte direito de resistir-lhe, não há como conceber a efetivação da gama de direitos – individuais, sociais, coletivos, transindividuais etc. –, estabelecidos na Constituição, sem que proceda uma intervenção na propriedade de cada cidadão para que os custeie. Assim, um equilíbrio entre essas duas premissas só há de se perceber num sistema em que a vontade do Fisco (Governo) corresponda à vontade do contribuinte (povo): no “governo do povo”, na democracia.

O que vai impedir a instituição de um tributo injusto, ilegítimo ou mesmo ilegal/inconstitucional é se os representantes responsáveis por sua criação estejam atentos à vontade popular, à soberania popular. À mesma maneira, o contribuinte, ao saber-se parte do todo que é o Estado – afinal, “o todo sem a parte não é todo”⁸⁸ –, participando da vida política e compreendendo mais e melhormente a tributação (*i. e.*, superado o problema da “ilusão”), vai contribuir com muito mais certeza de que cumpre com tal “dever fundamental”. Mas que instrumentos vão garantir tais realidades, que parecem, numa primeira leitura, tão utópicas?

O presente capítulo aponta, pelo contrário, que nada de utópico há nisso. Há uma intrínseca relação – diga-se inversamente proporcional⁸⁹ - entre democracia fiscal e resistência fiscal. Quando a política tributária se pauta na representatividade, na democracia e na participação popular; quando o contribuinte é munido do máximo de informações possível acerca da dinâmica tributária; a resistência praticamente desaparece, ficando relegada, apenas, às suas formas mais negativas e injustificáveis (crimes tributários). Um governo cuja política fiscal é sabida e vivida por seus cidadãos não vai instituir algo absurdo, tampouco o contribuinte (cons)ciente de seu papel cívico vai resistir à tributação que ele próprio autorizara.

Nesse sentido, defende-se que a democracia participativa, entendida aqui, como se verá adiante, como embebida num viés mais (pro)ativo dos cidadãos, que tomam parte das decisões políticas, não apenas por meio do voto ou dos instrumentos da democracia semidireta (referendo e plebiscito), mas por meio de uma participação orgânica, que toma para si o poder antes relegado apenas aos representantes (?) e aos tecnocratas; defende-se, igualmente, que só

⁸⁸ Diria Gregório de Matos Guerra, o “Boca do Inferno”, poeta baiano do século XVII: “O todo sem a parte não é todo, / A parte sem o todo não é parte, / Mas se a parte o faz todo, sendo parte, / Não se diga, que é parte, sendo todo.” (GUERRA, 1992, p. 75).

⁸⁹ Vale lembrar, da aritmética: quanto maior uma, menor a outra.

por meio da assim chamada “educação fiscal”, de um processo eminentemente pedagógico (ou andragógico, no caso dos adultos), vai-se ter uma maior fiscalização pelos contribuintes da atividade fiscal.

E mais, como se verá ao fim deste capítulo, o ambiente mais precípuo para a consagração dessa “democracia fiscal-participativa”⁹⁰ há de ser, justamente, o espaço político em que o próprio sistema democrático nascera, ainda na Antiguidade Clássica: a cidade.

4.1 Das origens à atualidade da democracia

A democracia tem suas origens na Grécia antiga, como é amplamente sabido, em razão das condições políticas e filosóficas garantidas pela estabilidade social do escravismo, válvula motora do chamado “milagre grego”. Ideia já ultrapassada na historiografia, segundo esse “milagre”, ter-se-iam as sociedades helênicas desenvolvido nas artes, filosofia e ciências por predisposição, quando, na verdade, tal evolução decorreria por diversos fatores políticos, econômicos e sociais. Acerca das origens clássicas da democracia, Simone Goyard-Fabre (2003, p. 19) discorre que “o momento fundador da democracia consiste no movimento conflituoso que a opunha, muito naturalmente, à oligarquia”, sendo “a democracia de que Atenas forneceu a primeira forma ao Ocidente não significava que ‘todos’ governam, mas que ‘todos os cidadãos’ participam do governo”.

A amplitude daquela democracia era, como é sabido, imitada, uma vez que o povo (*demos*), já então saudado como soberano “não se confundia com toda a população (*plèthos*) da Cidade-Estado: só eram levados em consideração os ‘cidadãos’, o que excluía não só os escravos, que excediam em número os homens livres, mas também as mulheres, consideradas inferiores, e os *metecos*” (GOYARD-FABRE, 2003, p. 19-20), estrangeiros que residiam em Atenas.

Era o modo de produção escravista de então, permitia ao homem grego dedicar-se à política, assim vindo a desenvolver o ideal de democracia como o governo em que tal condição de privilégio seria coordenada e mantida pelos que eram considerados cidadãos gregos: “a Democracia ateniense era uma *Democracia escravista: o trabalho escravo era a base da vida*

⁹⁰ Ou “fiscalidade participativa”, como chama Boaventura de Souza Santos (2011). Fale-se ainda em “cidadania fiscal” e “consciência fiscal”. Maria Teresa de Cárcamo Lobo (2007), como se verá adiante, fala num “Estado da Justiça Fiscal”, como superação do Estado (meramente) Fiscal.

econômica da sociedade, e os *trabalhadores escravos*, que [...] *não possuíam quaisquer direitos civis ou político*” (AQUINO; FRANCO; LOPES; 2003, p. 282, destaque original).

Sobre tal eiva da democracia da cidade grega clássica, também adverte Paulo Bonavides (2010, p. 288) acerca de uma “escura mancha que a crítica moderna viu na democracia dos antigos”, por conta da presença da escravidão. Para o autor, “a democracia, como direito de participação no ato criador da vontade política, era privilégio de ínfima minoria social de homens livres apoiados sobre esmagadora maioria de homens escravos”. (BONAVIDES, 2010, p. 288).

Apesar da reconhecida injustiça social característica do modo de produção então vigente, releva notar que a vida política diuturna do cidadão grego lhe permitira, justamente, reconhecer a relevância da participação da coletividade na tomada de decisões. Surgia a democracia grega, em que o indivíduo tinha vez e voz, aliás, onde havia a garantia de que todos no Ágora, praça principal em que se reuniam os gregos, tivessem o mesmo direito de falar, de opinar. Nisso consistia a chamada *isagoria*, que tratava “do direito de palavra, da igualdade reconhecida a todos de falar nas assembleias populares, de debater publicamente os negócios do governo” (BONAVIDES, 2010, p. 291). Fundada nesta perspectiva, a democracia ateniense representou ponto inovador nos arranjos políticos que se desenvolviam no ocidente e no oriente próximo, onde às mais das vezes se levantavam e mantinham monarquias teocráticas – como a sociedade egípcia, por exemplo.

Com o declínio das sociedades clássicas, perpassadas as tiranias, os momentos sob o jugo de outros impérios, como o macedônio, seguida da descentralização política no feudalismo e do oposto no absolutismo, a democracia idealizada na Grécia tomou novos contornos com as revoluções burguesas. É nesse contexto que os conceitos de *nação*, *povo* e *soberania popular* tomam o lugar do indivíduo, que deles passa a ser mera fração.

Antes mesmo disso, a ideia de representação já era atribuída aos governantes, então atribuída a argumentos teocráticos, à origem divina ou nobiliárquica do soberano. Nesse sentido, Sahid Maluf (2008, p. 235) aduz que “os que primeiro articularam o princípio da soberania do povo cogitaram, ao mesmo tempo, da representação, embora estivessem muito longe da concepção que emoldura este instituto no direito público atual”. No princípio, eram “os sacerdotes magnos, os patriarcas, os sábios, os anciãos e os chefes de família que, isoladamente ou reunidos em *Conselhos*, deliberavam e atuavam com força de obrigação sobre as comunidades que lhes eram subordinadas” (MALUF, 2008, p. 235).

É seu liame contemporâneo com a democracia, fundando a chamada “democracia representativa”, que confere à representação os contornos políticos e jurídicos os quais apresenta atualmente, possuindo antes disso, interpretações das mais diversas, que se refletiam na praxe política. No entendimento de Norberto Bobbio (2000, p. 457), o ato de representação importaria, a um só tempo, em um sentido jurídico, “agir em nome e por conta de um outro”, em um sentido filosófico, significado “reproduzir”, “espelhar”, “refletir”, ainda que simbolicamente, uma realidade objetiva.

Assim, a famosa “representatividade”, sempre tão reclamada pelos representados aos representantes, surgiu antes mesmo da democracia, não se confundindo com ela. Antes, os governantes representavam os deuses ou eram a própria divindade, depois passaram a representar as dinastias, as castas, os feudos, como maiores suseranos. Desta sorte, nos períodos considerados democráticos e/ou republicanos, o local antes ocupado pelas divindades, pelo “direito divino” e pelos laços nobiliárquicos e de fidalguia que fundamentavam o Absolutismo passou a ser ocupado por outras figuras igualmente abstratas: as ideias de “nação”, de “povo”.

Seguindo o mesmo raciocínio, antes a representatividade era fundamentada na lei divina, na vontade de Deus, para que este fosse representado pelo governante; na república, a representatividade se pauta na ficção do chamado “contrato social”, “assinado” como vontade geral⁹¹ de todos os cidadãos, da nação, do povo, para que, agora, este seja representado pelo governante.

Havia, também, um argumento pragmático de que seria impossível o exercício direto da democracia por conta das dimensões dos Estados modernos que se haviam fundado – de fato, bem maiores que a *pólis* grega (*πόλις*, cidade) – pretexto ainda muito alegado hodiernamente. É o que se depreende da lição de Paulo Bonavides (2010, p. 288-290), para quem “não seria possível ao Estado moderno adotar técnica de conhecimento e captação da vontade dos cidadãos semelhante àquela que se consagrava no Estado-cidade da Grécia.” No dizer do autor, “até mesmo a imaginação se perturba em supor o tumulto que seria congregar

⁹¹ A “*vonlonté générale*” de Rousseau (2004, p. 32): “Cada um de nós põe em comum sua pessoa e todo o seu poder sob a suprema direção da vontade geral, e recebemos enquanto corpo, cada membro como parte indivisível do todo. Imediatamente, em lugar da pessoa particular de cada contratante, esse ato de associação produz um corpo moral e coletivo, composto de tantos membros quantos são os votos da assembleia, o qual desse mesmo ato recebe a sua unidade, o Eu comum, sua vida, e vontade. A pessoa pública, formada assim pela união de todas as outras, tomava noutro tempo o nome de cidade e hoje se chama república ou corpo político, o qual é por seus membros chamado Estado quando é passivo, soberano quando é ativo, poder se o comparam a seus iguais. A respeito dos associados, tomam coletivamente o nome de Povo, e chamam-se em particular Cidadãos, como participantes da autoridade soberana, e Vassalos, como submetidos às leis do Estado”.

em praça pública toda a massa do eleitorado, todo o corpo de cidadãos, para fazer as leis, para administrar”.

O receio de que se instaurassem as chamadas “democracias das multidões”, diante do volume dos que hoje são considerados cidadãos, não permitiria uma *isagoria* (todos na Ágora) como se concebia na Antenas clássica. Para Bonavides (2010, p. 290), “o homem da democracia direta, que foi a democracia grega, era integralmente político” – ora, porque o podia ser. Já o cidadão moderno, pelo contrário, é apenas “acessoriamente político”, mesmo nas democracias mais aprimoradas, onde todo um sistema de garantias jurídicas e sociais fazem efetiva e válida a sua condição de “sujeito” e não apenas “objeto” da organização política.

Aduz ainda Bonavides (2010, p. 295) a uma “presunção de legitimidade” conferida a tal sistema, vez que, “na democracia representativa tudo se passa como se o povo realmente governasse; há, portanto, a presunção ou ficção de que a vontade representativa é a mesma vontade popular”, isto é, a vontade dos representantes coincidiria com a dos representados, correspondendo as decisões políticas ao que o povo quereria “se pudesse governar pessoalmente, materialmente, com as próprias mãos”.

Assim continuaram os Estados, nos séculos que se seguiram às revoluções burguesas, vivendo de altos e baixos, em que se elevaram regimes ditatoriais, no entanto sempre a cair no descrédito popular a democracia representativa ou indireta, despontando, nesse contexto, a chamada democracia semidireta e seus instrumentos como correição ao sistema anterior, desacreditado. Tal espécie “mista” de democracia, no dizer Pietro Jesus de Lora Alarcón (2000, p. 154), “abre outra perspectiva, uma ótica favorável à democracia menos nas alturas, mais aterrissada e susceptível de recolher o espírito do povo.”

Com efeito, o parágrafo único do art. 1º da CF/1988 de logo aduz que “todo o poder emana do povo, *que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente*, nos termos desta Constituição” (*destaquei*), encerrando tal dispositivo também um princípio fundamental da República brasileira. Nesse arranjo político, conforme orienta Maria Benevides (2002, p. 47), possui o povo “direito de decidir questões e problemas, para cuja solução ele se sente mais preparado e legitimado do que os representantes”. É nesse contexto que se resgatam expedientes históricos como o *plebiscito* e o *referendo*. Por meio deste último, “o povo adquire o poder de sancionar as leis” (BONAVIDES, 2010, p. 303), quer sejam elas constitucionais ou infraconstitucionais, cabendo aos cidadãos ratificarem ou não seu conteúdo, com requisito de validade e vigência de tais diplomas.

Já o plebiscito, inobstante assemelhar-se ao referendo, destaca-se por estar “circunscrito sempre a leis – seria um ato extraordinário e excepcional, tanto na ordem interna como externa” (BONAVIDES, 2010, p. 310), tratando estrutura organizacional do Estado, a qual se pretende alterar ou conservar⁹². Há também falar na chamada *iniciativa popular*, a qual se diferencia do plebiscito e do referendo, os quais se adstringem sempre a uma escolha, levando consequências políticas “sob a forma de exclusão, de escolha forçada entre duas alternativas” (BOBBIO, 2000, p. 22), por possuir um escopo temático bem mais vasto, a ser adotado pelo próprio povo.

Esses três instrumentos clássicos da democracia semidireta são claramente adotados pelo Estado brasileiro, nos termos da Constituição de 1988, conforme dispõe seu art. 14.⁹³ Sem maior esforço, há de se perceber, conforme denota a própria sistemática constitucional, que os contornos semidiretos da democracia brasileira, sua “metade direta”, integram os chamados *direitos políticos*. Entendidos como *direitos fundamentais de primeira geração*, os direitos políticos foram por muito tempo considerados – e defendidos – apenas como direitos individuais: uma concessão que o Estado conferiria a cada um.

Ocorre que, na atualidade, tal perspectiva, que restringe o *poder político* ao cidadão enquanto unidade é insuficiente para a solução dos achaques da democracia brasileira, por ignorar seu aspecto coletivo, demasiado relevante. Por outro lado, como outro malefício percebido da prática política, os direitos políticos são, sim, abordados coletivamente, mas quando a coletividade que os detém é paciente, e não agente, do processo político: é tudo feito para o povo e em nome do povo, mas nunca com o povo ou pelo povo...

Ora, o já transcrito art. 1º, parágrafo único, da Constituição Federal, atribui ao *povo* a origem de todo o poder. Mas que povo seria esse? Fábio Konder Comparato (*In MÜLLER*, 2003, p. 14) ressalta que “a noção de povo, como se sabe, já era conhecida e utilizada na

⁹² Exemplo corriqueiro das lições de história constitucional brasileira é o plebiscito que houve sobre a forma e o sistema de governo de 1993, nos termos do art. 2º do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. O legislador constituinte usou já de tal norma de direito constitucional intertemporal para atribuir ao povo a prerrogativa de tal escolha: “Art. 2º - No dia 7 de setembro de 1993 o eleitorado definirá, através de plebiscito, a forma (república ou monarquia constitucional) e o sistema de governo (parlamentarismo ou presidencialismo) que devem vigorar no País”.

⁹³ “CAPÍTULO IV

DOS DIREITOS POLÍTICOS

Art. 14. A soberania popular será exercida pelo sufrágio universal e pelo voto direto e secreto, com valor igual para todos, e, nos termos da lei, mediante:

I - plebiscito;

II - referendo;

III - iniciativa popular.” (BRASIL, 1988, *on line*).

antiguidade clássica em matéria de teoria política e de direito público. Mas não tinha a importância decisiva que adquiriu na era moderna, com o ressurgimento da ideia democrática”.

Como bem destaca o mesmo autor, ocorreu que tal ideia de *povo* passou a ocupar um lugar de maior relevância para a política, tornando-se o maior argumento de toda e qualquer atividade política, legítima ou não: “desde que Deus se retirou da vida política (e se despediu da história), seu cargo na estrutura funcional não foi declarado vago. Assim como outrora ELE, o povo foi desde então usado da boca para fora e conduzido aos campos de batalha” (*In* MÜLLER, 2004, p. 21-22), justamente por aqueles interessados no poder: em conquistá-lo, provocando revoltas do povo; ou em mantê-lo, apascentando os clamores sociais.

Nessa mesma linha, entende José Jairo Gomes (2011, p. 5) entende que, “em linguagem técnico-constitucional, povo constitui um conceito operativo, designando o conjunto de indivíduos a que se reconhece o direito de participar na formação da vontade estatal, elegendo ou sendo eleitos”, isto é, aqueles podem (e devem, no caso dos brasileiros alfabetizados com mais de dezoito e menos de sessenta anos) votar ou mesmo serem votados para ocupar um cargo político-eletivo. “Povo, nesse sentido, é a entidade mítica à qual as decisões coletivas são imputadas. Note-se, porém, que as decisões coletivas não são tomadas por todo o povo, senão pela maioria, ou seja, pela fração cuja vontade prevalece nas eleições” (GOMES, 2011, p. 5).

É ao povo, organizado enquanto sociedade civil, que se pretende devolver a titularidade do poder *na prática*, não apenas no verbo constitucional, diante da desvirtuação do modelo representativo, cuja legitimidade caiu por terra, marcado pelo descrédito, pela desconfiança ou pelo desdém.

4.2 Os contornos participativos da democracia na atualidade

Por mais progressista e plural que tenha sido e ainda seja a Constituição de 1988, a incipiência da democracia brasileira – marcada por longos períodos de inexistência nos regimes ditatoriais – impede sua real concreção no país, havendo ainda um longo caminho a ser percorrido. É o que entendem Lênio Luiz Streck e José Luís Bolzan de Moraes (2003, p. 112), para os quais “a transição de regimes autoritários para governos eleitos democraticamente *não encerra a tarefa de construção democrática*”, sendo “necessária uma segunda transição até o estabelecimento de um *regime democrático*” (destaque original). Para os autores, “a escassez de instituições democráticas e o estilo de governo dos presidentes eleitos caracterizam uma

situação em que, mesmo não havendo ameaças iminentes de regresso ao autoritarismo, é difícil avançar para a consolidação institucional da democracia”. (STRECK; MORAIS, 2003, p. 112).

Nesse contexto, a sociedade brasileira, ainda experimentando as primeiras incipientes décadas de sua democracia renascida, reclama por uma maior inserção na política, na governação, na gestão da coisa pública, na administração. Apesar da insistente ojeriza do homem comum à política, é considerável a dimensão do reproche conferido pelos eleitores aos candidatos, o que se faz perceber não apenas em estatísticas de votações e abstinências, mas também no respaldo que campanhas moralizantes adquirem.

O povo quer participação política, diga-se assim, como um elemento ou instrumento necessário à efetivação de uma série de direitos dos quais se encontra a população esfaimada. Vale salientar, igualmente, que a própria democracia vem a configurar-se atualmente como um direito fundamental. Ora, diversos já foram os acordos e tratados internacionais aduziram a um direito de participação política.⁹⁴ Tal direito de participação vem-se opondo à ilegitimidade das instituições, ao próprio regime democrático representativo, no que alerta Paulo Bonavides (2001, p. 18) que “a queda de legitimidade dos órgãos legislativos e executivos se faz patente, profunda, irreparável nos moldes vigentes”

Paulo Bonavides (2001), em sua tese em torno da ideia de democracia participativa, aponta a urgência em se ter introduzido, o mais breve possível, uma “nova legitimidade”, “cuja base recomposta e, novamente, a cidadania, mas a cidadania redimida, sem os percalços que lhe inibem a ação soberana, sem a perversão representativa, sem o falseamento de vontade”, sem as imperfeições que conduzem ao que chama de “infidelidades do mandato” e aos “abusos da representação”. (BONAVIDES, 2001, p. 18).

⁹⁴ Declaração Universal dos Direitos Humanos: “Artigo XXI. 1. Toda pessoa tem o direito de tomar parte na direção dos negócios públicos de seu país, quer diretamente, quer por intermédio de representantes livremente escolhidos. 2. Toda pessoa tem direito de acessos, em condições de igualdade, às funções públicas de seu país. 3. A vontade do povo é o fundamento da autoridade dos poderes públicos; e deve exprimir-se através de eleições honestas a realizar periodicamente por sufrágio universal e igual, com voto secreto ou segundo processo equivalente que salvaguarde a liberdade de voto.” (ONU, 1948, *on line*). Declaração Americana dos Direitos e Deveres do Homem: “Artigo XX - Toda pessoa, legalmente capacitada, tem o direito de tomar parte no governo de seu país, quer diretamente, que através de representantes, e de participar das eleições, que se processarão por voto secreto, de maneira genuína, periódica e livre.” (CIDH, 1948, *on line*). Convenção Americana de Direitos Humanos (“Pacto de San José da Costa Rica”): “Art. 23. Direitos políticos: 1. Todos os cidadãos devem gozar dos seguintes direitos e oportunidades: a) De participar da condução dos assuntos públicos, diretamente ou por meio de representantes livremente eleitos; b) De votar e ser eleito em eleições periódicas, autênticas, realizadas por sufrágio universal e igualitário e por voto secreto, que garantam a livre expressão da vontade dos eleitores; e c) De ter acesso, em condições de igualdade, às funções públicas de seu país.” (CIDH, 1969, *on line*).

Assim, o nível de legitimidade de regime político que se julga democrático deve relacionar-se diretamente com as vias de participação popular, em que a sociedade civil, o povo organizado, os movimentos sociais, são capazes de influenciar as decisões governamentais. No dizer de Enrique Dussel, à semelhança do rei que reinava se governar, os representantes devem “mandar obedecendo” (DUSSEL, 2006, p. 36). Para Dussel (2006, 2006, p. 37, tradução livre), “o poder *obediencial* seria assim o exercício do poder delegado de toda a autoridade para cumprir com a política de justiça”, a ideia (ou ideal) de política correta que pode aspirar ao exercício do poder por ter a posição subjetiva necessária para lutar em favor da felicidade empiricamente possível de uma comunidade política, de um povo. (destaque original).⁹⁵

Por todo o exposto, em face considerável desprestígio da democracia representativa, “uma democracia representativa de fachada e já carcomida”, vem o exercício da cidadania exigindo um novo caminho rumo a uma participação efetiva da sociedade, caminhando “para uma nova e incipiente democracia de participação [...] dirigida a uma legitimidade mais sólida das instituições” (ALARCÓN, 2000, p. 254).

O certo é que a CF/1988 condicionou a legitimidade do poder político à concretização de fins específicos, como a soberania popular, a garantia dos direitos fundamentais, o pluralismo político, o regime democrático e dignidade humana. É assim que o princípio democrático determina a amplitude democrática do regime, uma vez que a própria democracia “aspira a tornar-se impulso dirigente de uma sociedade” e “[...] sugere a existência de um objetivo a realizar através da democracia” (CANOTILHO, 2003, p. 288).

Por outro lado, o princípio democrático relaciona-se com os direitos fundamentais na medida em que a efetivação dos direitos consiste em elemento básico para a construção da democracia. Não se materializam os mecanismos de democracia e de participação popular se grande parte da população vive em níveis de pobreza extrema. No dizer de Canotilho (2003, p. 335), “tais questões devem estar refletidas a partir da questão que está umbilicalmente ligada ao Estado Democrático de Direito, isto é, a concretização de direitos, o que implica superar a ficcionalização provocada pelo positivismo jurídico no decorrer da história”, o que teria afastado as questões mais relevantes da sociedade da discussão jurídica.

⁹⁵ No original: “*El poder obediencial sería así el ejercicio delegado del poder de toda autoridad que cumple con la pretensión política de justicia, de otra manera, del política recta que puede aspirar al ejercicio del poder por tener la posición subjetiva necesaria para luchar en favor de la felicidad empíricamente posible de una comunidad política, de un pueblo*”.

Nesse contexto, a própria administração pública veio reclamando transformações, sobretudo, no Brasil, após a promulgação da Constituição de 1988, à relevância conferida ao princípio democrático (e aos direitos fundamentais correlatos, sobretudo os direitos políticos). A própria Emenda Constituição n. 19/1998, da Reforma da Administração Pública, inobstante a crítica de que tenha traduzido toda uma proposta neoliberal de desvencilhamento do Estado da economia⁹⁶, foi sensível à necessidade de se desburocratizar a administração. No dizer de Maria Lírida Mendonça (2004), o próprio modelo burocrático já não mais se mostrava suficiente, não mais atendendo às necessidades do Estado e à ideia de sociedade democrática e plural

Segundo a autora, “dentro das tendências e mudanças mundiais nas relações entre o Estado e a sociedade, a reforma do Estado brasileiro e da Administração Pública fundamentou-se na discussão sobre a capacidade de gestão do Estado contemporâneo”. (MENDONÇA, 2004, p. 59). Para reformar o Estado brasileiro, tornava-se preciso fazê-lo forte, competente e universalizante, a fim de que regulasse as relações sociais e fortalecesse a democracia.

Mais ainda, não sendo suficiente a substituição ou superação da “administração burocrática” pela “administração gerencial”, cerne da Reforma de 1998, uma maior abertura à inserção dos particulares na tomada de decisões passou a ser reclamada encimando a ideia de “administração consensual”. No dizer de Odete Medauer (2003), a atividade de “consenso-negociação” entre a Administração e os cidadãos, ocorrendo mesmo de forma informal, assumiu papel importante no processo de identificação dos interesses do Estado com os interesses dos particulares tutelados pelo primeiro. Segundo a autora, A Administração “não mais detém exclusividade no estabelecimento do interesse público; a discricionariedade se reduz, atenua-se a prática de imposição unilateral e autoritária de decisões” (MEDAUER, 2003, p. 211).

A Administração, assim, deve voltar-se para a coletividade, passando a atividade administrativa a ter um viés mediador, de composição dos conflitos entre as partes, e entre estas e o Estado. Um novo *modus operandi*, não mais centrado no ato administrativo como instrumento fechado para a concreção do interesse público, “mas como atividade aberta à

⁹⁶ O próprio texto do chamado “Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado” – PDRAE, compilado em 1995 e que culminaria na EC n. 19/1988, trazia claras propostas no sentido de que, uma vez que a história teria mostrado a ineficiência do Estado em assumir “funções diretas de execução” na atividade econômica, “reformular o Estado significa transferir para o setor privado as atividades que podem ser controladas pelo mercado”, procurando justificar “a generalização dos processos de privatização de empresas estatais”. (BRASIL, 1995, p. 12).

colaboração dos indivíduos” (MEDAUER, 2003, p. 211). Essa abertura da Administração Pública ao consenso e à participação, como reflexo próprio da constitucionalização do Direito Administrativo moderno (MENDONÇA; ARAÚJO, 2014), conquista grande relevância para o presente e para o futuro das democracias, justamente porque se consagra em seara historicamente tão marcada pela burocracia, pela discricionariedade.

No mesmo sentido, Figueiredo Moreira Neto (2003, p. 41) ressalta a relevância de tal abertura, quando “a participação e a consensualidade tornaram-se decisivas para as democracias contemporâneas”, para o presente e para o futuro das democracias. Esse movimento contribui, segundo o autor, simultaneamente para aprimorar a governabilidade (eficiência); propiciar “mais freios contra o abuso (legalidade); garantir a atenção de todos os interesses (justiça); proporcionar decisões mais sábias e prudentes (legitimidade); desenvolver a responsabilidade nos cidadãos (civismo); e tornar os comandos estatais mais aceitáveis e facilmente obedecidos (ordem).

Ocorre que, na compreensão de Paulo Bonavides (2004, p. 47-48), o chamado “Estado constitucional da Democracia”, no qual “se busca levar a cabo, em proveito da cidadania/povo e da cidadania/Nação, concretamente dimensionadas, os direitos da justiça, mediante um Constitucionalismo de normas indistintamente designadas como principais, principiológicas ou de princípio”. Não é apenas um Estado de Direito, é Estado constitucional; não é apenas Estado democrático, mas Estado democrático-participativo.

Na atual conjuntura do Estado Social de Direito, em que, bem além da garantia das liberdades civis, das liberdades individuais, são também direitos os entendidos numa perspectiva social, a democracia configura-se, assim, também como direito (BONAVIDES, 2004), tendo sido no Estado social que tal ideia de democracia-direito se instrumentalizara, uma vez que, neste modelo de Estado, necessariamente intervencionista, cresce a preocupação com o controle da atuação estatal (SCHIER, 2002).

Ora, sabe-se que a democracia meramente representativa já dera lugar à chamada “democracia semidireta”⁹⁷, na qual “a alienação política da vontade popular faz-se apenas parcialmente”, quando se fala em soberania popular, “e o governo, mediante o qual essa soberania se comunica ou exerce, pertence por igual ao elemento popular nas matérias mais importantes da vida pública” (BONAVIDES, 2010, p. 296). Ademais, para além dos instrumentos da democracia semidireta, o direito de participação também recebe contorno de

⁹⁷ Ou, para quem enxerga o copo vazio, em vez de meio cheio: “democracia semidireta”.

direito fundamental, decorrendo diretamente do princípio do Estado de Direito e do princípio democrático (SCHIER, 2002).

No dizer de Maria Sylvia di Pietro (1993, p 133), “a participação popular é uma característica essencial do Estado de Direito Democrático, porque ela aproxima mais o particular da Administração, diminuindo ainda mais as barreiras entre o Estado e a sociedade”. Já Enrique Dussel (2006) destaca o caráter revolucionário da participação popular, como meio não só de efetivação do direito e da política, como também de inovação e transformação social. Afirma o autor que, “quando houver mais o envolvimento dos membros originais da comunidade de vida, quando as demandas individuais e mais comuns são atendidas por convicção fundamentada”, o poder popular se torna força motriz da sociedade. (DUSSEL, 2006, p. 25, tradução livre).⁹⁸

Em suma, a democracia-participativa pode ser entendida como direito fundamental, sendo o direito fundamental de participação da Administração Pública o meio por que se perfaz a democracia participativa, em tudo que compreenda o Estado de Direito democrático-participativo. É elemento essencial, início, meio e finalidade do Estado de Direito democrático. Direito fundamental e prerrogativa do Estado, qualquer que seja o arranjo deste, o princípio democrático, e os direitos fundamentais dele decorrentes, irradia por todas as suas esferas de poder, em todo e qualquer ente político que o componha, e para toda e qualquer seara jurídica.

4.3 A fiscalidade participativa e a educação fiscal como superação ao problema da resistência

A democracia, como princípio e como direito, há que irradiar por todo o ordenamento jurídico coberto pelo manto de um Estado constitucional-democrático. Sendo assim, acaba que também no âmbito tributário-financeiro, a ideia de um Estado fiscal democrático partiria, de tais pressupostos, colimados também pelo ordenamento constitucional vigente. O princípio democrático-participativo insere-se, isotropicamente, no Direito Tributário, como complemento ou mesmo suplemento à democracia meramente representativa, que já não mais é legítima para tomar apartadamente as decisões políticas tributárias – se é que um dia foi.

⁹⁸ No original: “*Cuando más participación hay de los miembros singulares en la comunidad de vida, cuando más se cumplen las reivindicaciones particulares y comunes, por convicción razonada, el poder de la comunidad, el poder del pueblo, se transforma en una muralla que protege y en un motor que produce e innova*”

Os vieses da democracia participativa devem-se fazer inserir na dinâmica fiscal, dados os contornos políticos, sociais e econômicos que possui o tributo, como bem assevera Maria Teresa de Almeida Rosa Cárcamo Lobo (2007, p. 179), “talvez em nenhuma outra área da ciência jurídica como no direito tributário se entremesquem com mais intensidade dever e direito, direito legal e direito justo, sociedade e Estado, Estado e governo”. Para autora, é no direito tributário que se acirra o que Keynes denominava de “problema político da humanidade”, “consistente em combinar três coisas: eficiência econômica, justiça social e liberdade individual”. (LOBO, 2007, p. 179).

Assevera a autora que “o tributo desempenhou um papel de extrema relevância como instrumento ao serviço das forças dominantes, poderoso fator de coerção social e manifestação por excelência do direcionismo econômico” (LOBO, 2007, p. 179). É nesse contexto em que se depara como o peso da tributação sobre a sociedade, “por força de uma máquina estatal perdulária, caracterizada por uma má gestão, amiúde corroída pela corrupção” (LOBO, 2007, p. 190).

Aproxima-se o discurso de Maria Cárcamo Lobo aos argumentos de falibilidade do Estado em geral, também sentidos no Estado Fiscal, sob uma crise de legitimidade, que também afeta os argumentos da chamada teoria impositiva do tributo. Para a autora, “o que está em causa é a realização de uma verdadeira justiça social em que cada contribui como o que pode e recebe o que precisa, em termos de troca dentro das possibilidades e necessidades de cada indivíduo e da comunidade”. Levantam-se, como escora um do outro, os princípios da capacidade contributiva e da solidariedade: “Há que se passar de um opressivo instrumento de domínio para um instrumento de verdadeira justiça social, na precisa medida dos ditames constitucionais, vez que a Constituição é mais importante fonte de direito tributário (LOBO, 2007, p. 182).

Nesse sentido, “o Estado Fiscal deve, pois, ceder lugar ao Estado de Justiça Fiscal” (LOBO, 2007, p. 182), à semelhança do que ocorrera com o Estado liberal meramente representativo, que dera lugar ao Estado social da democracia participativa, uma vez que “a liberdade fiscal no Estado de Direito deve expressar a vontade dos cidadãos autocontribuintes através de seus representantes” (LOBO, 2007, p. 183), ou melhor, por meio do exercício legítimo da democracia, num contexto de participação, em que a sociedade organizada consegue, sim, defender seus direitos, uma vez que “esta representação deixa de responder às reais finalidades do tributo”.

Como bem aduz a Maria Cárcomo Lobo (2007, p. 183), “há que se recorrer a outra modalidade de expressão da vontade popular através da democracia direta”, tendo em vista que “certos tributos, seja na sua instituição tributária, seja na sua quantificação desmedida, devem poder estar sujeitos à consulta da população”. Para a autora, “o novo conceito de democracia participativa, utilizando a moderna tecnologia da informação e comunicação, tem permitido à sociedade civil manifestar-se e participar ativamente nos debates políticos” (LOBO, 2007, p. 188), em todas as esferas sociais, das locais às globais, “convertendo-se numa referência fundamental e um pilar básico que altera o poder político e gera um novo equilíbrio na ordem mundial”.

A autora defende que se deve, justamente, contrapor a democracia representativa – a qual não se tem, sabidamente, mostrado à altura de suas responsabilidades, de defesa dos cidadãos e da coisa pública –, à ideia de democracia direta, “no contexto de um moderno sistema de governança [...] um conjunto de modalidades que regem a participação da sociedade civil nos processos de decisão fundamentais para a vida de um país”. (LOBO, 2007, p. 188). Esse contraponto é também necessário, sem dúvida, no Direito Tributário, especialmente porque tal ramo ainda carrega consigo a pecha de ser antidemocrático, tecnocrático, fechado etc., fatores que, querendo ou não, explicam ou mesmo justificam uma postura resistiva.

No dizer Paula Derzi Botelho (2005, p. 15), “a história mostra que a resistência ao pagamento do imposto existiu em todas as épocas, qualquer que fosse a fonte de legitimidade do poder: divino, histórico, carismático ou democrático”. Segundo a autora, o que varia com o tempo “são as formas de resistência, presentes em menor ou maior grau, de acordo com o regime político vigente” (BOTELHO, 2005, p. 15). Ou seja: em momentos de total autocracia, em que o Fisco age ao arrepio da lei, do Estado de Direito, sem qualquer respaldo político, jurídico e social, a resistência há de ocorrer, obviamente, de forma mais enérgica, daí a ideia de “rebeliões fiscais”; noutro cenário, contudo, quando a tributação atinge o contribuinte injustamente segundo uma técnica tão incompreensível, a resistência vai-se perceber no contencioso administrativo tributário, nas varas da Fazenda Pública, por meio do planejamento tributário etc.

A única forma de resistência fiscal que, talvez, não seja tão diretamente influenciada pelo fato de se encontrar o contribuinte num regime (fiscal) mais ou menos democrático é o crime tributário, é a sonegação, é simulação. Uma vez que correspondam a práticas criminosas, dolosas, fundadas tão somente na vontade livre e consciente dos autores de cometerem os delitos (sem qualquer pano fundo ideológico, social, político), tal forma de resistência vai

ocorrer até na mais perfeita democracia. Por outro lado, como se sabe, pode a tributação atingir o contribuinte de forma dissimulada, anestesiante, por meio de uma tributação eminentemente indireta, quando se fala em “ilusão fiscal”. Nesse cenário, ou os governantes não se importam em resolver o problema (anti)democrático da ilusão, ou utilizam-no para manobrar as massas e evitar formas de resistência que se perceberiam caso preponderasse uma tributação mais direta.

Nesse sentido, por mais que pareça “natural” a resistência social aos tributos, o *quantum* democrático⁹⁹ do regime político que os institui há que certamente contribuir, positiva ou negativamente, com essa reação: quanto mais democrático um regime, menor a resistência. Ainda, segundo Paula Derzi Botelho (2005), numa democracia de verdade, sequer deveria existir resistência, por conta de a tributação não ocorrer mais pela vontade de um déspota, mas do próprio povo, correspondendo a resistência fiscal mesmo a um “paradoxo” das democracias, “regime em que os cidadãos deveriam pagar de bom grado o imposto determinado por eles mesmos” (BOTELHO, 2005, p. 27).

Para Botelho (2005, p. 27), num regime democrático, deveriam inexistir pelo menos as formas de resistência fiscais “justificadas em sua ilegitimidade (caso das revoltas fiscais)”, persistindo, conforme já salientado, apenas “aquelas fundadas no objetivo de lucro (aliás, motivadas pelo sistema capitalista e por economistas que defendem a sonegação como algo inerente ao próprio sistema)”. Obviamente, diante de uma fiscalidade legítima ou legitimada¹⁰⁰, que posturas morais teria o contribuinte, lembrando a terminologia utilizada por Tipke (2002)? Sumiriam, pelo menos, as figuras tipkeanas do “barqueiro”, que contribui com um mínimo porque nada julga receber em troca do Estado; do “mal-humorado” tributário; e até mesmo a do “contribuinte inexperiente”, considerando-se que uma democracia fiscal se baseie, também, na ideia de educação fiscal, como se verá adiante.

As figuras do *homo economicus*, do contribuinte liberal, do “elisor” legalista, do contribuinte “sensível ante à Justiça”, o qual resiste aos tributos e políticas fiscais que reputa injustos, persistirão, sem dúvida, como formas resistentes, mas não porque a tributação não seja legitimada ou democrática. Pelo contrário: numa democracia fiscal, são até necessárias algumas posturas resistivas, como o planejamento tributário, a resistência por meio da jurisdição,

⁹⁹ Interessante destacar, como caminho para tal expressão, a ideia defendida na sociologia jurídica brasileira já por Pontes de Miranda, o qual se referia, em vários trechos de sua extensa obra, a uma progressiva diminuição do “elemento” ou “*quantum* despótico” (daí porque se utilizou acima “*quantum* democrático”).

¹⁰⁰ Sérgio Cadermatori (2007) diferencia, em dedicando-se ao problema da legitimidade, a (co)existência de duas ideias: legitimação-atividade e legitimação-produto. Na primeira, o poder busca legitimação em consenso com o processo político, com a representatividade, com uma abertura democrática etc., que atuam como meios de legitimação; no segundo caso, trata-se da legitimação obtida.

especialmente porque estas se fundamentam em ideais tão caros à democracia como a liberdade, o acesso à justiça etc. Uma fiscalidade democrática não deveria querer livrar-se das resistências que representam, em verdade, o próprio exercício da democracia, nem poderia, por mais perfeita que fosse, evitar que alguns contribuintes cometam crimes ou evadam-se a todo custo da tributação, vez que, em dados casos, tais condutas nada a tem a ver com a legitimidade do regime.

Paula Botelho (2002), no entanto, pessimistamente refere que as soluções comumente adotadas pelo Estado para combater a resistência nunca foram suficientes, como “recrudescimento dos meios de repressão e penalização; aperfeiçoamento da democracia participativa, plural e cidadã; redução do sentimento de injustiça fiscal (pela eliminação de privilégios ostensivos e observância da capacidade contributiva de cada contribuinte)” (BOTELHO, 2005, p. 99). Ainda, falharam as políticas de desapropriação de bens, o uso de empréstimos e emissão de moeda (evitando o aumento da carga tributária), “meios nunca suficientes para bancar os gastos do Estado”, segundo a autora.

O próprio serviço militar seria resquício, no dizer de Botelho (2005), de medidas de requisição de bens e serviços pelo Estado, como prestação alternativa às realizadas em pecúnia (tributos). A autora também menciona o “aprimoramento técnico da arrecadação, adotando-se tributos insonegáveis, incidentes sobre o consumo de bens essenciais, ou arrecadados na fonte sobre o pagamento de salários e movimentações financeiras” (BOTELHO, 2005, p. 100), medida nada democrática. De um lado, sabe-se claramente que, por conta da tributação indireta – o “dar a volta” na resistência, como entendia Schmolders –, realizada sobre o consumo, pouco sabe o contribuinte sobre o quanto paga e não pode resistir, a não ser nos casos em que opta por produtos vendidos no comércio informal, por produtos contrabandeados, ou mesmo é levado a comprar, por conta do preço menor, de vendedores que resistem à tributação incidente sobre sua atividade.

No caso dos tributos retidos na fonte, como é o caso da famosa sigla IRRF (Imposto de Renda Retido na Fonte), nada há de democrático na medida, que tão simplesmente objetiva impossibilitar que o contribuinte consiga evadir-se da tributação. Também não há qualquer capacidade de resistência, o que deixa atônito o contribuinte, uma vez que se trata de tributação direta, ou seja, que ele realmente sabe com quanto contribui, mas tal valor sequer chegou a pertencer-lhe: o valor passa diretamente do patrimônio do pagador para o arrecadador. A ideia de “autotributação”, de consenso, de autorização etc., cai por terra. Persistem, neste caso, a imagem negativa do Fisco como exator implacável, o “Leão” do Imposto de Renda, o “*T-Rex*”

da Receita Federal (MARINS, 2009), o Panóptico de Bentham (2008), a expressão “carga tributária” etc.

A própria autora, no entanto, reconhece que, por mais que o regime democrático-participativo tenha tido e ainda tenha suas limitações no “tratamento” da resistência (e não simplesmente um “combate” a ela), pela insuficiência destes instrumentos arrolados, a democracia ainda é o caminho de um Estado Fiscal ou fiscalista para um Estado da Justiça Fiscal. Como assevera Paula Derzi Botelho (2005, p. 100), é na democracia que excessos dos Fisco e dos contribuintes, “na estreita margem que existe entre a coação e a liberdade, entre lutas contra fraudes e garantias dos contribuintes, entre consentimento e resistência”.

Desta sorte, não se devem tratar com a mesma naturalidade os insucessos que teve a democracia em intentar resolver o problema da resistência. Vale repetir, natural mesmo e ético, ao homem civilizado, é o cumprimento de uma obrigação justa, não interessando sua natureza: o natural é honrar com um compromisso justo. Assim, tanto a postura do “mal-humorado” quanto a do “sensível à Justiça”, trazidas por Klaus Tipke, são perfis que o cidadão acaba desenvolvendo a depender do regime tributário em que se encontre. Quanto mais autocrática a atividade fiscal, mais resistivo é o contribuinte.

Ora, num Estado autoritário ou cuja representatividade esteja em xeque pela corrupção, ou no qual não se perceba propriamente um retorno da tributação na forma de serviços públicos mais básicos, o “mau humor” do contribuinte é até necessário. Caso contrário, percebendo a sociedade que a atividade fiscal se perfaz de maneira justa, legítima e lícita (numa só palavra: constitucional), não haveria falar em resistência. Nesse sentido, Pont Mestres (1975, p. 154), refere ser verdade que “o homem tem um certo instinto natural egoísta, mas não é menos verdade que ele também tem outros instintos que a vida em sociedade tem tido o cuidado de anular, ou pelo menos, adormecer, porque as demandas da vida colectiva assim o requerem”. Para o autor, foi “a educação que foi refinando primitivos instintos graças aos esforços realizados na tarefa” (tradução livre).¹⁰¹

Assim, se é “natural” ao homem comum resistir à tributação, também é “natural” ao homem civilizado – uma vez que necessita da civilização, do Estado e, querendo ou não, do próprio Fisco – que ele contribua, na forma de tributos, para a sociedade em que vive. Tanto é

¹⁰¹ Original em espanhol: “*Cierto que el hombre posee un determinado instinto natural egoísta, pero no es menos cierto que posee también otros instintos que la vida en sociedad ha cuidado de anular, o por lo menos, de adormecer, porque las exigencias de la vida colectiva así lo requieren al nivel de la actual civilización. Ha sido, pues, la educación la que ha ido puliendo los instintos primitivos gracias al empeño puesto en la tarea [...]*”.

válida a reflexão de Pont Mestres que, antes dele, vários teóricos já pensavam a educação como instrumento civilizatório, que abranda os instintos egoístas, naturais ao homem, o sentimento de autopreservação, o “cada um por si” característico do estado de natureza. Apenas para ilustrar, da Sociologia Clássica, Émile Durkheim (1963) já intuía, em sua ideia de “educação moral”, que a vida em sociedade é tão somente garantida por meio de um processo de desvencilhamento de cada cidadão de seus instintos egoístas, prevalecendo o sentimento social.

Assim, Pont Mestres (1975, p. 155, tradução livre) defende que “a solução do problema [da resistência] é, portanto, essencialmente uma abordagem correta do mesmo, com base em uma tributação justa, sem privilégios, oásis fiscais distorcedores da economia por um lado, e fortemente erosivos da confiança do contribuinte por outro”¹⁰². Essa “abordagem correta” seria, justamente, deixar-se de tratar a resistência genericamente como uma predisposição negativa do cidadão, desferindo contra o problema medidas antievasivas, antirresistivas, criminalizando condutas antifiscais, intensificando a fiscalização, para, finalmente, passar-se a encarar a resistência como um problema da (falta de) democracia (fiscal).

Por outro lado, Pont Mestres (1975, p. 155, tradução livre) defende ser igualmente necessário “um exaustivo controle qualitativo dos gastos públicos, cujos resultados cheguem de forma simples e clara ao cidadão menos versado”.¹⁰³ Obviamente, tanto ou mais relevante que saber dos ingressos pecuniários – dos tributos – importa ao contribuinte, ao cidadão também saber dos egressos, dos gastos públicos. Daí porque Denise Lucena Cavalcante (2006) trata de uma necessária “ampliação do foco”, dos tributos para as finanças públicas, a partir da qual o próprio exercício da cidadania se dará de forma mais efetiva, uma vez que os cidadãos finalmente se apropriarão dessa problemática.

Como bem expõe, “o orçamento público é peça fundamental no aprimoramento do Estado”, razão pela qual “a sociedade não pode mais se limitar a repassar os recursos para o Fisco, ela objetiva muito mais: requer o controle dos gastos efetuados com o dinheiro público” (CAVALCANTE, 2006, p. 72). Para a autora, é necessária, mais do que nunca, uma sociedade, mais “atenta e zelosa pelo gasto do dinheiro público”, que desperte, finalmente, do sono

¹⁰² No original em espanhol: “*La solución del problema radica pues, fundamentalmente, en un correcto planteamiento del mismo basado en una tributación justa, sin privilegiados oasis tributarios distorsionadores de la economía por una parte y fuertemente erosivos de la confianza del contribuyente por otra [...]*”.

¹⁰³ No original: “[...] *um exaustivo control cualitativo y cuantitativo del gasto público, cuyos resultados leguen en forma sencilla y clara al menos versados ciudadano.*”

dogmático que a tem impedido de agir nesse sentido – o que provavelmente deu causa, além dos fatores externos da economia global, ao caos financeiro em que o Brasil se encontra.

Para Denise Lucena Cavalcante (2006), um dos principais problemas da governança concerne justamente aos (des)gastos públicos, cujo controle, por parte da população, adequaria a arrecadação tributária – tão veementemente criticada – à realização dos direitos sociais e políticas públicas cabidos ao Estado. E assevera, certamente, que “o orçamento público deve ser um importante instrumento de controle, pois é nele que se estabelecem as prioridades de governo e, principalmente, por ser aprovado pelo Poder Legislativo, garante certo controle sobre o que se pretende gastar”. (CAVALCANTE, 2006, p. 75). A resistência à tributação, nesse sentido, daria lugar ao controle dos gastos a serem feitos com aquela mesma tributação.

Esse controle, ademais de despontar como solução ao problema da resistência fiscal¹⁰⁴, consiste, em verdade, em uma garantia da própria democracia, uma vez que, “se não houver um controle social”, seja lá como for feito¹⁰⁵, “tanto o Poder Executivo quanto o Poder Legislativo poderão considerar meramente os aspectos políticos dos gastos públicos” (CAVALCANTE, 2006, p. 75-76), em detrimento da verdadeira finalidade das finanças do Estado, como a história mostrou. A lacuna deixada pela vontade popular, por conta da representatividade infiel, é preenchida por decisões, de um lado, meramente técnicas, tecnocratas, ou por decisões eleitoreiras, “políticas”, no outro extremo.

Nesse sentido, Raquel Cavalcanti Ramos Machado (2011, p. 162) aduz que essa questão é de todo relevante para o Direito Tributário, em sua dialética com a Teoria do Estado contemporânea, “na medida em que, é provável que uma maior racionalidade no uso do dinheiro público leve a uma carga tributária ao mesmo tempo menos severa e mais justa”. Menos severa porque, segundo a autora, “grande problema enfrentado pela máquina administrativa no Brasil não se relaciona à falta do dinheiro para realizar os fins do Estado, mas, sobretudo, ao mau uso do dinheiro, à ineficiência e descaminhos”. (MACHADO, 2011, p. 162).

Aponta ainda Raquel Machado (2011) que a garantia de que “recursos sejam redirecionados para fins adequados certamente pode trazer uma redução da carga, ou, no mínimo, um aumento de legitimidade” (MACHADO, 2011, p. 162). Com esta legitimidade recobrada, certamente, a resistência fiscal daria lugar ao exercício da cidadania. Para tanto,

¹⁰⁴ Uma vez que relegitima o Fisco, devolve a crença ao cidadão de que está sendo bem representado (*taxation with representation*), pode-se falar em moral tributária de ambas as partes (Estado e particular), pode-se falar em democracia fiscal, cidadania fiscal, fiscalidade participativa.

¹⁰⁵ Por meio de consultas, por meio de referendos, plebiscitos, por meio de audiências públicas etc.

porém, como destaca a professora, é necessário que o contribuinte compreenda o “preço” dessa cidadania fiscal, com todas as letras, compreenda de que forma se dá a dinâmica tributária, de modo que “o diálogo seja o mais claro possível”. Ora, como poderia ou quereria participar um cidadão de uma pauta política que ele ignora completamente? Ocorreria, certamente, que sua vontade fosse guiada pela retórica, pelo clamor, e não propriamente por uma “consciência fiscal”.

Nesse sentido é que Raquel Machado (2011, p. 162) defende que “a legislação tributária deve ser simplificada, tanto para permitir uma aplicação mais fácil, como para possibilitar sua maior compreensão e aceitação”, uma vez que “só entendendo o que efetivamente paga e como deve pagar é que o contribuinte poderá compreender a dimensão do preço da cidadania”.¹⁰⁶ Com efeito, é aí que desponta bandeira já algum tempo levantada por Sainz de Bujanda (1967a), acerca do que chama de “educação tributária” ou, mais abrangentemente, de “educação fiscal”, como caminho para um efetivo aprimoramento da relação entre o Fisco e os contribuintes e, conseqüentemente, entre Estado e cidadãos, pautando não apenas os tributos, mas também as finanças públicas.

Bujanda (1967a) defendia, desde o início de sua exposição, a educação fiscal como reclame de uma análise científica do comportamento do contribuinte, reputando como insuficientes, a um só tempo, a abordagem econômica e a moderna abordagem psicológica, sendo especificamente necessária uma abordagem pedagógica. Segundo o autor, o que se pretende averiguar é “quando se pode dizer que o contribuinte está *educado*, o que pressupõe que está em posse de um conceito de educação tributária” (BUJANDA, 1967a, p. 23, tradução livre)¹⁰⁷, entendida como uma abordagem pedagógica dos tributos. Para o financista, se tem

¹⁰⁶ Nesse sentido, vale lembrar constatação feita já por Buchanan (1973), que considerava a complexidade e a fragmentação de um sistema tributário como técnica ilusória, feita justamente para que os contribuintes percam a clareza do quanto se sacrificam para cumprir com suas obrigações tributárias. Na sua *Riqueza das Nações*, Adam Smith, citado por Araújo (2014), já definia a clareza e a simplicidade como elementos essenciais de um sistema tributário desejável. Vale frisar que isso não reflete uma posição liberal, neoliberal, antifazendária ou antiestatista. Nada a ver com isso. É muito mais um argumento moral, ético, democrático, transparente que reclama permitir que a totalidade dos contribuintes compreenda de que forma é tributada. É apenas um *poder saber*, não necessariamente importando na redução ou no aumento da arrecadação. Tanto um Estado “mínimo” quanto um Estado intervencionista, para que se possam revestir completamente do manto democrático, devem ter seus sistemas fiscais organizados de uma forma que seus cidadãos os compreendam. As ditaduras, as autocracias, qualquer que seja a cor de sua bandeira, é que não se devem ocupar de simplificar, de tornar mais “didática” sua tributação.

¹⁰⁷ No original: “[...] *Jes cuándo puede decirse que el contribuyente está educado, lo que presupone que se está en posesión del concepto de educación tributaria.*”

sido o tributo objeto de estudo da Economia, do Direito e das Finanças Públicas, da Sociologia, também pode (e deve) ser no âmbito da ciência pedagógica.

Com efeito, o ideal concreto em que se baseia esse processo educativo há de ser, justamente, a eleição de qual seria o “repertório de ações” que integraiam o comportamento de um “contribuinte educado”, as ações “valiosas e desejáveis”, nos termos de Bujanda (1967a), não apenas diante do que se pede ou determina ao contribuinte, mas também a atitudes as quais “derivem do tipo de cultura vigente em nosso tempo e, mais concretamente, dos princípios gerais inspiradores do ordenamento jurídico” (BUJANDA, 1967a, p. 28, tradução livre).¹⁰⁸ Desta sorte, tais ações reuniriam, sobretudo, as condutas de cumprir perfeitamente com as obrigações tributárias e de fiscalizar a atuação estatal no âmbito tributário,

Interessante, porém, é a reflexão que faz Rejane Teresinha Scholz (2005) acerca do assunto, quando muitos mesmo desdenham uma ideia de educação tributária brasileira. Para a autora, “falar em educação tributária, diante de um contexto social tão complexo como o brasileiro, inclusive no que se refere à educação em geral, pode parecer, num primeiro momento, dispensável ou um tanto utópico” (SCHOLZ, 2005, p. 24-25). Ela mesmo, no entanto, ressalva que essa percepção esmaece ao se verificar que a própria educação deve considerar o desenvolvimento integral dos indivíduos, comportando, portanto, “facetar ilimitadas”, não havendo impedimento, pelo contrário, para que as questões fiscais sejam também consideradas no processo educativo.

Nesse sentido, Sainz de Bujanda (1963, p. 86) já aduzia que a problemática da educação tributária haveria de plasmar, sem dúvida, a problemática da educação em geral, uma vez que, “se o que fazemos é *qualificar* de tributária a educação, é óbvio que toda a problemática substantiva e básica será a da educação, considerada em geral”. No dizer do autor, seria mesmo “supérfluo” ou mesmo redundante afirmar que a educação tributária está inserida no marco mais amplo do problema educativo, ou que “a educação tributária é, pura e simplesmente, a educação, mas referida a este setor da realidade político-social que chamados vida tributária”. (BUJANDA, 1967b, p. 14, tradução livre).¹⁰⁹

¹⁰⁸ No original: “[...] *el repertorio de acciones en que se exterioriza la conducta de un contribuyente educado, no puede agotarse en aquellas que oficialmente se le exigen —quiero decir, en las que se definen y tipifican por los órganos administrativos de gestión tributaria—, sino que ha de extenderse a todas cuantas deriven del tipo de cultura vigente en nuestro tiempo y, más concretamente, de los principios generales inspiradores del ordenamiento jurídico.*”

¹⁰⁹ No original: “*En rigor, parece superfluo que al indagar el concepto de la educación tributaria empiece por decir que ésta ha de insertarse en el marco más amplio del problema educativo, o, lo que es lo mismo, qué la*

Desta sorte, o propósito específico ou objeto de análise da Educação Tributária há de ser, justamente, o de “inventariar os problemas que a educação suscita quando se desenvolve no âmbito tributário”. (BUJANDA, 1963, p. 87, tradução livre, destaque original).¹¹⁰ O autor defendia existir um “entroncamento” entre a educação tributária e o conceito geral de educação, sendo necessário possuir o último para compreender corretamente o primeiro, sobretudo para poder “julgar” a conduta do contribuinte (BUJANDA, 1967a, p. 23-24).

Fala-se, então, numa “pedagogia tributária”, “pedagogia financeira” ou “pedagogia fiscal”¹¹¹, causando certamente espanto em quem já estranharia ouvir falar em “psicologia fiscal”¹¹². A expressão tanto é válida que Bujanda (1963) a concebia não como uma mera técnica de se ensinarem os artigos, parágrafos, incisos e alíneas da legislação tributária aos contribuintes¹¹³, mas, sim, como um ramo da educação em geral. Afirmava o autor que “a pedagogia tributária não é senão um ramo da ciência educativa geral”, que se nutre, portanto, “de todo o corpo de doutrina que é próprio da Pedagogia e só persegue isolar, no conjunto de ideais e de métodos educativos, aqueles que são específicos do tipo de perfeição que se deseja quando o homem é contemplado como sujeito passivo da tributação”. (BUJANDA, 1963, p. 100-101, tradução livre).¹¹⁴

Ora, como poderia, realmente, querer um jurista formar ou educar um cidadão? Tem ele toda a expertise necessária, sem dúvida, para orientar o homem comum pelo melhor caminho nas veredas do Direito, não seria prudente que se lhe atribuísse a tarefa de “educar”

educación tributaria es, pura y simplemente, la educación, aunque referida a este sector de la realidad político-social que llamamos vida tributaria”.

¹¹⁰ No original: “[...] si lo que hacemos es calificar de tributaria a la educación, es obvio que toda la problemática substantiva y básica será la de la educación, considerada en general, y que el objeto de nuestro análisis habrá de circunscribirse, sin necesidad de aclaración previa, a inventariar los problemas que la educación suscita cuando se desenvuelve en el ámbito tributario.”

¹¹¹ Bujanda (1967) relata, já no início de sua exposição, que foi num livro de introdução à Pedagogia, qual o publicado por Gastón Mialaret (*Introduction à la Pédagogie*), nos anos 1960, que sua preocupação com a educação tributária se iniciou. Mialaret, conforme relata Bujanda (1967), asseverava que, diante de ser a evolução da sociedade absurdamente rápida, em todos os seus aspectos, o desdém que alguns desferem contra os “problemas pedagógicos” beiram a uma ignorância culpável, a uma falta consciência ou mesmo à má-fé. Estas palavras se “cravaram no espírito” do financista espanhol “como dardos punzantes”.

¹¹² E realmente se encontram, na literatura estrangeira, títulos em “*psicología financiera*”, “*psychologie du contribuable*”, “*finanzpsychologie*”, “*steuerpsychologie*”.

¹¹³ As técnicas mnemônicas tão comuns nos cursos preparatórios para concursos públicos, que musicam artigos de lei, acepções doutrinárias ou excertos jurisprudenciais; que utilizam mapas mentais, esquemas; tais técnicas, que servem simplesmente para que os concursandos assimilem o máximo de informação possível – a ser medida nos rigorosos certames a que se submetem – jamais poderia ser confundida com uma ideia de “educação jurídica” ou, no campo da presente pesquisa, com “educação tributária”.

¹¹⁴ No original: “[...] la pedagogía tributaria no es sino una rama de la ciencia educativa general. Se nutre, por tanto, de todo el cuerpo de doctrina que es propio de la Pedagogía y sólo persigue aislar, en el conjunto de ideales y de métodos educativos, aquellos que son específicos del tipo de perfección que se anhela cuando el hombre es contemplado como sujeto pasivo de la tributación.”

ou “formar” – e não simplesmente informar – esse mesmo contribuinte. No dizer de Bujanda (1963, p. 101, tradução livre), “efetivamente, a pedagogia tributária não forma parte da Economia financeira, nem do Direito financeiro, nem da Sociologia ou da Psicologia financeiras”.¹¹⁵ Segundo o autor, todavia, “o educador do contribuinte haverá de possuir conhecimentos amplos nestas matérias para exercer com êxito essa ação intencional de aperfeiçoamento em que consiste, como se viu, a educação” (BUJANDA, 1967a, p. 26, tradução livre).¹¹⁶

Assim como o “educador fiscal” não poderia atuar como representante dos contribuintes diante da Administração Tributária ou da Jurisdição, também não se pode aceitar que a ideia de Educação Fiscal seja compreendida sem as preocupações que a educação em geral e a Pedagogia lhe impõem. A parte que cabe ao Direito Tributário e Financeiro, à Economia, à Sociologia das Finanças e demais ciências afins, na concreção de políticas educacionais-fiscais, seria a de fornecer elementos sobre os quais esses processos educativos deveriam se basear, especialmente. Deve estar atenta a Educação Tributária à complexidade da legislação tributária, reclamando uma simplificação ou, no mínimo, por hora, uma aclaramento de seus termos, expressões, siglas, até que as consiga compreender o “menos versado cidadão” (PONT MESTRES, 1975), sendo tal a contribuição que pode (e deve) dar-lhe o Direito Tributário.

Deve-se salientar, igualmente, a necessidade ou mesmo a fundamentalidade da tributação, como meio precíprio de custeio do Estado e, acima de tudo, de custeio dos direitos, dos mais básicos aos mais complexos. Deve-se também, sem dúvida, levar em conta o cenário de crise econômica e financeira em que se encontra o país, a qual mal pode acompanhar o contribuinte, diante da parcialidade das opiniões a que tem acesso, pelos meios de comunicação em massa. Esses elementos, trazidos do Direito, da Economia e da Sociologia, nas disciplinas suas que se dedicam às finanças públicas, vão munir a Educação Fiscal das informações necessárias para que possa, segundo um processo pedagógico, tornar os cidadãos conscientes de seu papel cívico enquanto contribuintes.

¹¹⁵ No original: “*Efectivamente, la pedagogía tributaria no forma parte de la Economía financiera, ni del Derecho financiero, ni de la Sociología o de la Psicología financieras.*”

¹¹⁶ No original: “[...] *el educador del contribuyente habrá de poseer conocimientos amplos en estas materias para ejercer con éxito esa acción intencional de perfeccionamiento en que, como hemos visto, la educación consiste.*”

Com efeito, para Bujanda (1967a) a “informação fiscal” constitui um dos métodos mais eficazes e idôneos nesse processo educativo, “dado que com ela podem eliminar-se o diminuir-se certas presunções atinentes ao gasto público que são suscetíveis de exercer um efeito nocivo sobre o comportamento do contribuinte” (BUJANDA, 1967a, p. 147, tradução livre).¹¹⁷ Em outras palavras, a informação dos contribuintes resolveria, a um só tempo, a problemática dos cidadãos que ignoram o fenômeno tributário ou resistem à tributação por desconhecerem suas peculiaridades, notadamente no que concerne à (tre)destinação destes recursos. Daí porque a educação fiscal tem tudo que ver com um outro princípio de tamanha relevância para o Direito Tributário num Estado de Direito democrático: o princípio da informação (SCHOLZ, 2005).

Bujanda (1967a) indica ainda que, no sentido dessa informação, as reformas tributárias ocorridas em Espanha nas décadas de 1920, 1950 e 1960 estatuíram procedimentos administrativos de consulta tributária e o dever da Administração Fiscal, em todas as suas instâncias, de informar ao público sobre seus fins, sua competência e funcionamento de seus órgãos e serviços distintos, sobretudo pelo que chama o autor de “oficinas de informação”. Outros instrumentos seriam publicações ilustrativas sobre a tramitação dos processos, diagramas de procedimento, organogramas, indicações básicas de localização, horário de funcionamento etc. (BUJANDA, 1967a). Essas informações, por mais simples que pareçam ser, provocam, quando não fornecidas perfeitamente, inegável distanciamento dos cidadãos.

Nesse sentido, como apontava Bujanda (1963), o contribuinte, por conta da educação tributária, estará menos predisposto a resistir à tributação, uma vez consciente de sua relevância e dos fundamentos que ensejam a cobrança, e, por outro lado, estará mais atento aos momentos em que a administração pública venha a agir com arbitrariedade. Para Hugo de Brito Machado (2009, p. 208), “o contribuinte só estará bem educado se, além de cumprir os próprios deveres, estiver disposto a velar para que os órgãos administrativos cumpram também os seus, atacando, com os remédios jurídicos pertinentes, qualquer comportamento arbitrário do fisco”. Ademais, além de contribuir para uma diminuição resistência, o contribuinte “bem-educado” se ocupará também dos momentos de depois que a relação tributária se esgota, ou seja,

¹¹⁷ No original: “*La información tributaria es una manifestación o, más exactamente, una parcela de la información financiera. Ya tuvimos oportunidad de señalar que ésta última ---que abarca todo el ciclo de la actividad financiera--- constituye uno de los métodos más idóneos para impulsar la educación tributaria, dado que con ella pueden eliminarse o debilitarse ciertas presunciones atinentes al gasto público que son susceptibles de ejercer un nocivo efecto sobre el comportamiento del contribuyente*”.

fiscalizando também as finanças, os gastos públicos, os orçamentos – a necessária “ampliação do foco” a que se já referia Cavalcante (2006).

No âmbito internacional, de relatório elaborado pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico e pela Fundação Internacional e Ibero-americana de Administração e Políticas Públicas (2015), percebe-se que mesmo nações menos desenvolvidas econômica e politicamente já se têm sensibilizado em relação à educação fiscal como política pública necessária, legitimadora. O relatório indica diversos programas de pedagogia tributária, utilizando das mais diversas metodologias, em países como África do Sul, Bangladesh, Butão, Burundi, Chile, Colômbia, Coreia do Sul, Costa Rica, El Salvador, Estônia, Guatemala, Jamaica, Líbano, Malásia, Mauritânia, Marrocos, México, Moçambique, Nigéria, Peru, Quênia, Ruanda, Senegal, Singapura, Turquia, Uruguai e Zâmbia, além do próprio Brasil, com seu PNEF e programas estaduais e municipais.

Outro relatório, elaborado por Borja Díaz Rivillas e Antonio Henrique Lindemberg Baltazar (2015), indica que a educação fiscal tem evoluído bastante na América Latina, despontando como principal instrumento de contorno ao que chamam de “*tax noncompliance*”, que poderia ser muito bem traduzido como resistência fiscal¹¹⁸. Os autores apresentam um dado de que apenas 44% dos latino-americanos consideram que as políticas públicas melhoram suas vidas, julgando o restante (muitas das vezes por ignorância) as políticas públicas como prejudiciais, desnecessárias ou insuficientes. Rivillas e Baltazar (2015) igualmente asseveram que as falhas no cumprimento das obrigações fiscais estão também intimamente ligadas ao enfraquecimento dos valores democráticos, simultaneamente pela falta de honestidade dos governantes (*lack of honesty*) e pela falta de consciência dos governados (*lack of awareness*).

Nesse sentido, a ideia educação tributária, como já experimentada no Brasil e no mundo, quando pensada e posta em prática sob o manto do ideal de democracia participativa, há de levar, sim, ao que se tem consagrado chamar de cidadania fiscal, de democracia fiscal ou de “fiscalidade participativa”, na esteira do pensamento de Boaventura de Sousa Santos (2011). Em tal concepção, para o autor, deve ser possível, acima de um certo patamar de financiamento de serviços do Estado, que “os contribuintes possam vincular parte dos impostos que pagam ao financiamento de certos serviços”, como para o custeio da saúde, da educação, dos transportes públicos, “ou à proibição de serem utilizados para o financiamento de certos serviços (por

¹¹⁸ Os autores também utilizam as expressões *tax evasion* (evasão), *tax avoidance* (“anulação”) e *smuggling* (contrabando), indicando, na mesma linha que se teceu no capítulo primeiro deste trabalho, a multiplicidade de espécies que contém a resistência fiscal. (RIVILLAS; BALTAZAR, 2015).

exemplo, compras de material de guerra, participação em acções bélicas, energia nuclear)”. (SANTOS, 2011, p. 104-105). E essa ideia já vem sendo implantada nas legislações, sobretudo municipais, brasileiras.

Em Belo Horizonte, Minas Gerais, com uma ideia de “tributo participativo”, na qual a democracia é reconhecida como dialética “insuperável e inafastável”, a fiscalidade participativa foi concebida no 1º Relatório da Comissão Permanente de Revisão e Simplificação da Legislação Tributária do Município (2005, p. 406), criada pelo Decreto Municipal n. 11.943/2005, como “um processo em que o contribuinte não atua apenas simbolicamente, por meio da representação parlamentar, mas em que **a informação, a comunicação, a renovação do consentimento ao tributo estão em permanente processo**” (destaquei). Idealiza-se uma “reaproximação entre a administração [tributária] e os contribuintes”, a qual deve pautar-se na confiança e na boa fé e sofrer, periodicamente, revisões, de modo a aperfeiçoar-se cada vez mais.

O mesmo Relatório já advertia, àquela época, que a quebra dessa confiança entre cidadãos e Estado e a descrença nas instituições públicas, no valores, na própria autoridade, inclusive a fiscal, tão características da atualidade, vêm-se acentuando no país, “recrudescidas que são, continuamente, as notícias de malversação do dinheiro público e na mesma proporção em que se registra o aumento na arrecadação de impostos, desmentindo-se as promessas governamentais de sua redução” (COMISSÃO, 2005, p. 406). No Brasil de hoje, que passa por uma crise econômica, financeira, institucional ou mesmo moral sem precedentes, essa preocupação é ainda maior.

Certo é, por outro lado, que já são reconhecidas pelo ordenamento jurídico brasileiro, esferas em que uma “cidadania fiscal-participativa” poderia (ou mesmo deveria) ocorrer efetivamente, como é o caso dos famosos “Conselhos de Contribuintes”, ligados à Administração Pública Tributária. No âmbito federal, tais conselhos estão legalmente previstos desde há muito tempo, criados já em 1924, pelo Decreto n. 16.580, de 4 de setembro daquele ano, que então regulamentava o Imposto de Renda. Nos termos dos arts. 16 e seguintes daquela norma, os conselhos seriam compostos por representantes da sociedade, notadamente das categorias econômicas e profissionais, tendo competência para julgar os recursos administrativos iniciados pelos contribuintes junto às Delegacias da Receita Federal.¹¹⁹

¹¹⁹ “CAPITULO IV Dos Conselhos de Contribuintes Art. 16. Em cada e no Distrito Federal haverá um Conselho de Contribuintes, nomeado pelo Ministro da Fazenda. §1º. Os membros do Conselho serão escolhidos entre

Tais esferas foram absorvidas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, criado no final do ano de 2008, por Medida Provisória (MP n. 449) do então Presidente da República, Luís Inácio “Lula” da Silva, concentrando numa só estrutura os três conselhos anteriores, os quais, respectivamente, julgavam recursos em matéria de Imposto de Renda (Primeiro Conselho), recursos envolvendo os demais impostos e contribuições federais (Segundo Conselho) e recursos em matéria aduaneira (Terceiro Conselho)¹²⁰. A MP n. 449 foi convertida em Lei em 2009, qual a Lei n. 11.941, de 27 de maio daquele. À semelhança da previsão federal, os Estados e o Distrito Federal igualmente possuem órgãos paritários com representantes de fora da máquina estatal competentes para a julgar recursos envolvendo a tributação de sua competência.

Não sendo necessário entrar no mérito das limitações, falhas ou mesmo dos escândalos envolvendo tais conselhos, notadamente o CARF¹²¹, é de clareza solar que uma ideia de participação social na política tributária não se vai efetivar por meio de um conselho que “apenas” julgue recursos administrativos, mesmo que paritário e contendo representantes da sociedade. A atuação destes espaços é fundamental, sem dúvidas, porém é insuficiente – tanto para os próprios fins quanto para um fim maior de “democracia fiscal”, “fiscalidade participativa”. Tais ideias ou ideais reclamam espaços mais propositivos, participativos, e que cuidem da política tributária em momentos anteriores à instituição dos tributos (e não apenas no momento de conflito, em fases recursais etc.).

contribuintes do commercio, industria, profissões liberaes e funcionarios publicos, todos de reconhecida idoneidade. §2º. Os conselhos serão constituídos por cinco membros e funcionarão nas sedes das Delegacias e na Delegacia Geral, no periodo de 15 de junho a 15 de agosto de cada anno. O 2º Delegado póde prorrogar este prazo por mais 15 dias e o ministro da Fazenda por maior tempo, mediante representação do mesmo Delegado. §3º. Os membros do Conselho serão nomeados para servir em um exercicio financeiro, podendo o Ministro conservá-los nas suas funcções por mais de um exercicio. [...] Art. 18. Durante o prazo das sessões os Conselhos decidirão sobre os recursos apresentados pelos contribuintes dos actos das Delegacias sobre os lançamentos. [...] Art. 21. As decisões dos Conselhos serão publicadas summariamente, no Districto Federal, nas capitães dos Estado, e transcriptas, nos districtos fiscaes, nas partes que interessarem aos contribuintes dos mesmos. Quando não houver jornaes nas localidades, os exactores farão as notificações necessarias aos interessados.” (BRASIL, 1924, *on line*).

¹²⁰ “Art. 48. O Primeiro, o Segundo e o Terceiro Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda, bem como a Câmara Superior de Recursos Fiscais, ficam unificados em um órgão, denominado Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, colegiado, paritário, integrante da estrutura do Ministério da Fazenda, com competência para julgar recursos de ofício e voluntários de decisão de primeira instância, bem como recursos especiais, sobre a aplicação da legislação referente a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.” (BRASIL, 2009, *on line*).

¹²¹ Um esquema bilionário de corrupção no âmbito do CARF foi denunciado em 2015 pela então (hoje nem tanto) famosa Operação “Zelotes” da Polícia Federal, com referência ao grupo político que governara Tessalônica, cidade da Grécia Antiga enquanto parte do Império Macedônico, por um tempo, numa postura anti-aristocrática. Como relatara, à época, Mariana Schreiber (2015, *on line*), da BBC Brasil, os valores investigados apontavam para a marca de dezenas de bilhões de reais, todavia, “exatamente por causa da complexidade de alguns temas tratados pelo Carf, esse valor pode não se confirmar”.

Experiências internacionais, como a do Conselho de Impostos (*Conseil d'Impôts*) francês, que dera lugar ao Conselho de Coletas Obrigatórias (*Conseil des Prélèvements Obligatoires*)¹²², ligado à *Cour de Comptes* francesa, similar ao Tribunal de Contas da União brasileiro, inspiram no sentido de que a política fiscal pode, sim, e até deve ser revisitada, não apenas para ter o consentimento à tributação reavivado na sociedade, mas também para que seus efeitos econômicos e sociais (além dos efeitos políticos) sejam também analisados. Tanto é que o referido *Conseil* está “encarregado de apreciar a evolução e o impacto econômico, social e orçamentário das imposições fiscais juntas, assim como de formular recomendações sobre toda questão relativa a estas imposições”. (FRANÇA, 2005, *on line*, tradução livre).¹²³

Fato é que a tradição francesa de considerar uma perspectiva democrática para as questões fiscais é nada recente. Nas leituras que orientaram o presente trabalho, topou-se com obra datada de nada menos que de 1886 – quando o Brasil ainda era Império –, qual a obra *Les solutions démocratiques de la question des impôts*, reunindo conferências do Senador Léon Say (1886)¹²⁴. Àquela época, o autor já denotava preocupação com a equidade necessária no equilíbrio na instituição de tributos diretamente vinculados ao patrimônio dos contribuintes ou vinculados ao consumo (a antiga distinção entre tributos “pessoais” e “reais”), reconhecendo também a problemática da tributação indireta.

Para Léon Say (1886, p. 38, tradução livre), a democracia avança ao mesmo tempo que “preconiza o reestabelecimento dos impostos diretos sobre o rendimento e sobre o capital, proscree impostos indiretos, e o faz a partir do ponto de vista da justiça”. Isso porque os tributos indiretos lhe parecem injustos, “não somente porque não distribuem equitativamente os encargos, mas porque não permitem apreciar-se exatamente a incidência dos tributos” (SAY, 1886, p. 38, tradução livre).¹²⁵ Tais preocupações, que atravessaram os séculos, fazem-se

¹²² Encontrou-se aqui um problema na tradução. A palavra “prelevamento”, em português, é de todo dicionarizada, contudo indicando sentido bem distinto do que o termo francês “prélèvement”. É ocorrência dos famosos “falsos gêmeos” das transliterações. Optou-se, dado não se ter encontrado bibliografia no assunto que orientasse uma tradução mais acertada, pelo termo “coleta”.

¹²³ No original, em francês: “Art. L. 351-I. - Il est institué un Conseil des prélèvements obligatoires, placé auprès de la Cour des comptes et chargé d'apprécier l'évolution et l'impact économique, social et budgétaire de l'ensemble des prélèvements obligatoires, ainsi que de formuler des recommandations sur toute question relative aux prélèvements obligatoires.”

¹²⁴ Obra encontrável no riquíssimo Setor de Obras Raras (Antiquariato) da Biblioteca da Centenária Faculdade de Direito da Universidade Federal do Ceará, em Fortaleza, disponível para consulta local, desde que com a devida cautela, dado a antiguidade (e fragilidade) da obra.

¹²⁵ No original: “L'école démocratique avancée en même temps qu'elle préconise rétablissement des impôts directs sur le revenu et sur le capital, proscrit les impôts indirects, et elle le fait au point de vue de la justice. L'impôt indirect lui paraît injuste, non seulement parce qu'il ne distribue pas équitablement les charges, mais parce qu'il ne permet pas d'apprécier exactement l'incidence de l'impôt.”

refletir ainda nas políticas de participação cidadã francesas, como a dos conselhos fiscais ligados às Cortes de Contas.

No Brasil, iniciativas como a experimentada em Belo Horizonte deveriam mesmo ocorrer em âmbito federal, conforme estabeleça o art. 52, inciso XV, da CF de 1988, como prerrogativa do Senado Federal a de “avaliar periodicamente a funcionalidade do Sistema Tributário Nacional, em sua estrutura e seus componentes, e o desempenho das administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios” (BRASIL, 1988, *on line*). Nesse sentido, foi aprovada a Resolução n. 1 de 2013 daquela Casa do Congresso, adequando seu Regimento Interno a tal competência (arts. 99-A e de 393-A a 393-F). Todavia, até o presente momento, pouco se teve de *feedback* dos representantes de toda a Federação, mesmo passados vários anos da reforma constitucional que incluiu tal competência (Emenda Constitucional n. 42 de 2003).¹²⁶

Fato é que mais esse “absenteísmo” dos representantes brasileiros, que claramente descumprem com um mandamento constitucional (e regimental, desde 2013), só reflete as dificuldades de concreção de uma democracia fiscal brasileira “de cima para baixo”, isto é, que irradie de Brasília para todo o território nacional. Além de sequer possuir uma cultura democrática consolidada – nem poderia, após séculos como colônia, um longo período de monarquia e uma República que ora foi governada por oligarcas, ora o foi por ditadores –, a extensão geográfica do país e a centralização de muitos tributos no âmbito da União despontam como empecilhos.¹²⁷

Ora, mas em que âmbito administrativo, levando-se em conta um país com dimensões continentais como o Brasil, haveria maior probabilidade de que realmente ocorra uma relação mais democrática entre o contribuinte (cidadãos) e o Fisco (Estado)? Inegavelmente, é nos municípios que a ideia de democracia fiscal tem maiores chances de serem efetivadas, como se percebeu do exemplo trazido de Belo Horizonte-MG. Nesse sentido, dedica-se agora, ainda que com poucas linhas, e caminhando para uma conclusão, a desenhar o

¹²⁶ O Relatório da Subcomissão Temporária da Reforma Tributária (CAERT), apresentado em 2008, é razoavelmente técnico, pouco tratando das “questões de fundo” que levam ao problema da resistência fiscal. Vale elogiar, todavia, a importância reconhecida pela Subcomissão à transparência tributária, uma vez que possui o Brasil “uma estrutura tributária extremamente concentrada em tributos indiretos, ao contrário dos países mais desenvolvidos, que apresentam carga tributária média semelhante à brasileira, mas com predomínio dos impostos diretos”, pelo que defendiam os Senadores ser “importante mudança em favor dos contribuintes” a de se informar “nas notas e documentos relativos à venda de bens ou prestação de serviços o montante total dos tributos incidentes diretamente sobre aquela transação” (BRASIL, 2008, p. 16 e 49).

¹²⁷ Apenas para ilustrar, os 543 965 km² da França, nação mais povoada da União Europeia, com algo em torno de 65,4 milhões de habitantes (FRANÇA, 2017, *on line*), não chegam nem perto dos 8.515.767,049 km² e dos 190.755.799 habitantes brasileiros (IBGE, 2016).

município como espaço mais propício para as políticas de educação fiscal e, conseqüentemente, para a consagração de uma verdadeira cidadania fiscal.

4.4 Experiências de fiscalidade participativa e educação fiscal nos municípios

Consoante visto até aqui, a democracia é elemento essencial, início, meio e fim do Estado de Direito democrático, regime segundo o qual se constitui a República Federativa do Brasil, inclusive elegendo a cidadania como princípio fundamental (art. 1º, II, da CF/1988). Assim deve ser em todo o Estado brasileiro, não importando a esfera administrativa nem a disciplina jurídica de que se ocupe. Nesse sentido, em que pese consistir, a um só tempo, em direito fundamental (dos contribuintes) e diretriz (do Fisco), o princípio democrático ainda dista bastante da fiscalidade brasileira. Conforme já salientado, linhas atrás, ademais de refletir a imaturidade democrática do Brasil, tal problemática se dá especialmente por conta das dimensões continentais do país, uma vez que a participação política da população na tomada das decisões políticas – nas quais se incluem as decisões fiscais – é sempre tida como dificultosa, custosa ou mesmo de alto custo.¹²⁸

Nesse sentido, como relata José Renato Gaziero Cella (2010, p. 227), “se o exercício da democracia direta, mesmo em países de dimensões geográficas e populacionais reduzidas, encontra sérios óbices” e, em Estados muito grandes, os instrumentos da democracia semidireta se tornam muito caros, a alternativa mais plausível é, sem dúvida, iniciar-se uma “virada democrática” na dinâmica fiscal no âmbito dos municípios. Com efeito, a Constituição Federal de 1988 inaugurou no país uma forma federativa de Estado com fortalecimento da descentralização e da democracia (MELO FILHO, 1999, p. 42), em que se conferira maior autonomia ao município, pela primeira vez no ordenamento pátrio com a condição de ente federativo autônomo, de componente da Federação (art. 1º, *caput*, e art. 18, *caput*, da CF/1988).

Sobre essa autonomia, Nelson Nery Costa (2006, p. 117) desmembra-a em três esferas, quais a autonomia administrativa, mais tímida, equiparável à concedida a territórios de Estados unitários descentralizados; a autonomia financeira, a qual mais avulta que a anterior, sendo conferida maior competência ao município para tal; a autonomia política, adstrita à

¹²⁸ Segundo Carolina Brígido (2013), de acordo com dados do Tribunal Superior Eleitoral, os custos atualizados com o referendo do desarmamento de 2005 e com as eleições municipais de 2012 foram, respectivamente, da monta de nada menos que R\$ 252 milhões e R\$ 395 milhões. A autora relata ainda que “o último plebiscito realizado no Brasil foi em 2011, quando apenas os eleitores do Pará votaram na proposta de desmembrar o estado” (BRÍGIDO, 2013, *on line*). Aquele processo, restrito a apenas uma unidade da federação, teve um custo expressivo de R\$ 19 milhões.

eletividade autônoma dos membros do governo local; e, por fim, a autonomia legislativa, tendo o poder legislativo municipal sua própria esfera de competência, sobretudo a capacidade de elaboração de sua própria Lei Orgânica. Hely Lopes Meirelles (2006, p. 108) inclui a autonomia legislativa no conteúdo da autonomia política, que desdobra nas capacidades de autogoverno e autolegislação.

Assim, levando-se em conta as premissas constitucionais de que o município representa uma projeção estatal autônoma da localidade, do próprio “interesse local”, como uma espécie “átomo” da própria Federação; considerando-se, ainda, que toda a República deve pautar-se na cidadania e na democracia, conclui-se que a administração municipal também se permeia pelo princípio democrático, pelo direito fundamental à participação, pela democracia participativa, salvaguardados na Constituição Federal. O mesmo se percebe no caminho inverso, uma vez que a localidade consiste no espaço imediato de interferência não só da política estatal sobre o cidadão, mas também na deste sobre aquela.

Para João Baptista Herkenhoff (*Apud* RODRIGUES; JUCÁ, 2005. p. 82), é o município a base da vida política, onde a cidadania mesmo começa, uma vez que “antes de ser um cidadão brasileiro consciente [...], a pessoa tem de ser um munícipe consciente”. O autor explica que isso se deve porque os representantes municipais, *i.e.* Prefeitos e vereadores, possuem, ao menos em tese, “um contacto direto e diuturno com o povo, bem mais que governadores e deputados estaduais e bem mais ainda que os titulares de funções públicas no plano federal”. Desta sorte, o povo acaba por poder exercer pressão direta sobre o poder público municipal, diante de tal proximidade. À exceção das capitais dos Estados e de Brasília, a sociedade mal tem um vislumbre das esferas administrativas estaduais e federais, a não ser pontualmente.

Nesse sentido, no dizer de Maria Lírida Mendonça e Marcus Holanda (2016, p. 208), ademais de corresponder, no contexto democrático em que se insere o Brasil, à “base da organização política e social, havendo uma relação próxima entre o administrado e o ente federado, criando maiores possibilidades de acertos nas políticas públicas”, é o município responsável pelo planejamento de ações as quais devem possibilitar um pleno desenvolvimento local, como o desenvolvimento humano e econômico, pautas que em muito se comunicam com a política fiscal. Diante de tamanha relevância, não se poderia conceber qualquer outro regime que não o democrático-participativo para a gestão da coisa pública municipal, sobretudo por que o próprio constituinte elegera o município como “ponto fundamental na afirmação da democracia” (MENDONÇA; HOLANDA, 2016, p. 211).

Fato é que a própria história do município e da cidade, valendo sempre lembrar a distinção doutrinária entre ambos¹²⁹, mostra-os como verdadeiros “berços” da democracia. Foi na cidade-Estado grega de Atenas que surgiu, como é sabido e fora lembrado aqui, a própria ideia de democracia (*δημοκρατία*). Já o *MUNICIPIVM* romano, como referem Meirelles (2006) e Costa (2006), surgira como unidade político-administrativa ao final da República de Roma, criada com o fito de manter uma dominação pacífica das cidades conquistadas à força, concedendo-se a tais localidades certa autonomia para a elaboração de corpos normativos próprios e para a eleição de representantes. Ocorreu que, ademais, sucumbiram tanto o ideal democrático da cidade grega como o da autonomia municipal romana, respectivamente, nos subsequentes períodos de tirania e Império, a relevância política das cidades e dos municípios caiu bastante durante a Idade Média, por conta de uma “ruralização” provocada pelo modo de produção feudal.

Incursões históricas à parte, sabe-se ser fundamental a participação da sociedade sobretudo nas decisões que lhe venham a atingir mais diretamente, mais imediatamente, consistindo sua atuação em legítimo exercício do direito (fundamental) de participação política. Desta sorte, a Administração Municipal não se pode fundar em razões alheias à vontade da população a ser atingida por suas decisões. Na determinação do famoso “interesse local”, a norma ou política pública municipal não se pode basear apenas nos pareceres técnicos, nos especialistas, consistindo tal postura em arrematada ofensa a qualquer ideia contemporânea de democracia. Em verdade, trata-se de reprovável tecnocracia, regime entre os tantos que se encontram diametralmente opostos à democracia, como posturas “antitéticas”, no dizer de Bobbio (2000).¹³⁰

¹²⁹ O “município” há de ser considerado, a um só tempo, como ente jurídico (dotado de personalidade jurídica – pessoa jurídica de direito público interno), político e componente federativo. Já a “cidade” congloba o núcleo urbano daquele, é a *urbe*, a *civitas* romana. Por mais que se tenha chamado acima de “doutrinária” tal distinção, vale aqui recordar que o próprio texto constitucional os discrimina (art. 29, XIII, “[...] interesse específico do Município, da cidade ou de bairros”).

¹³⁰ Adverte o autor italiano que, “se o protagonista da sociedade industrial é o especialista, impossível que venha a ser o cidadão qualquer”, mas defende que se sustenta a democracia “sobre a hipótese de que todos [mesmo os menos instruídos] podem decidir a respeito de tudo” (BOBBIO, 2000, p. 34). A tecnocracia, pelo contrário, pretende que sejam consultados apenas aqueles poucos, tão poucos, que detêm de conhecimentos específicos. Isso se acentua mais ainda na seara tributária, nas decisões de política tributária, da qual sequer os próprios bacharéis em Direito possuem uma perfeita compreensão. Apenas para ilustrar, dados o *Exame de Ordem em números*, o qual reúne estatísticas dos Exames Unificados desde 2010, indica que a disciplina de Direito Tributário foi a prova prático-profissional que, nas edições avaliadas, “apresentou o menor aproveitamento, somando 4,9” (FGV; OAB, 2014, p. 48), isso de uma nota que vale até 10,0 (somadas as questões discursivas com a nota prática). Outro ponto problemático é o fato de que, no Eixo de Formação Profissional estipulado pelas Diretrizes Curriculares para os cursos de Direito do Brasil (Resolução CNE/CES nº 9, de 29 de setembro de 2004), não consta a disciplina de Direito Financeiro, que, na história do ensino jurídico brasileiro, passou de disciplina acessória ao Direito

Por outro lado, conforme aduz José Afonso da Silva (2010), uma vez constituída de subsistemas político-administrativos, econômicos, familiares e mesmo simbólicos com que se identificam e de que dependem os cidadãos, a municipalidade corresponde ao aparato estatal que lhe é mais próximo: é o Estado que o povo “vê”. Deve, por tal motivo, a Administração Municipal (re)vestir-se de conteúdo obrigatoriamente democrático, de participação política, de audiência da população, mediante os já consagrados instrumentos da democracia semidireta e iniciativas que viabilizem uma democracia participativa (BONAVIDES, 2004). Ora, foi por tal razão que o Constituinte conferiu aos municípios maior autonomia, de um lado para a estabilização sócio-política e institucional do próprio Estado, e de outro, justamente, suscitando “a participação popular na elaboração de suas prioridades” (PONTE NETO, 2008).

Com efeito, é nesse contexto que se avulta, como elemento essencial, o conceito legal de “gestão democrática”. O desenvolvimento metropolitano, que já preocupava os juristas como um todo décadas atrás, ensejava uma nova disciplina jurídica da municipalidade – a qual só seria absorvida principalmente pelo ordenamento pátrio por meio de uma nova disposição constitucional. Eros Roberto Grau (1974) antecipava que “o intenso crescimento urbano determina, como fato característico do século XX, o aparecimento dos centros metropolitanos”, como processo de crescimento pelo qual “em torno de determinados núcleos urbanos outros se vão agregando, integrando-se a ponto de comporem nova realidade urbana”. (GRAU, 1974, p. 5).

Ali, ainda nos 1970, o autor adiantava, em face das já então expressivas “regiões metropolitanas”, que certo equilíbrio municipal tem de ser preservado “na medida em que as funções primordiais da sua comunidade estejam ordenadamente dispostas sobre seus limites”, no sentido que essa “infra-estrutura existente possibilitará, dentro de um razoável grau, a integração da comunidade dentro do espaço municipal” (GRAU, 1974, p. 8). Essa integração a que se referia o autor haveria de se consagrar, justamente, na dialética entre o pungente “interesse local” e a nascente ideia de “gestão democrática”, que despontava como ideal de participação no âmbito municipal. Fato é que a C/1988 se dedicara exaustivamente à

Tributário a disciplina raramente ofertada nos cursos, quando muito como disciplina optativa (não obrigatória), ou seja: o utilitarismo, a “lei do menor esforço” acaba afastando os alunos da seara. Interessante, nesse sentido, é a reflexão é trazida por Paulo Bonavides (2010), envolvendo o histórico reconhecimento do direito fundamental ao voto, ainda que facultativo, para os analfabetos – apenas conquistado pelos brasileiros em 1985. No dizer do autor, se mesmo as pessoas menos letradas ou totalmente aletradas estão sujeitas à tributação, não seria compatível com qualquer ideia de democracia privar-lhes o direito de tomar parte no processo que autoriza, ao menos indiretamente, o ônus tributário – elegem-se os representantes que instituirão os tributos.

organização estatal (Título III) de modo a construir um Estado de Direito democrático, daí porque esse ideal também se refletiria na disciplina constitucional da municipalidade.

Nesse sentido, a gestão democrática e a participação popular foram, destarte, expressamente previstas como mandamentos constitucionais sobre a administração municipal, consoante o art. 29, XII, da Constituição Federal de 1988.¹³¹ Ao versar sobre a Política Urbana, a CF, pelo disposto em seu art. 182, confere ao Poder Público municipal a incumbência de “ordenar o pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade e garantir o bem-estar de seus habitantes” (BRASIL, 1988, *on line*). Assim, no mesmo espírito que influenciara a Constituinte, foi editada a Lei n. 10.257, de 10 de julho de 2001, qual o Estatuto da Cidade, quando se passa a tratar de um verdadeiro “direito à cidade”, como direito fundamental de feição urbanística a uma cidade socialmente desenvolvida, sustentável e democrática (SAULE JÚNIOR, 2007).

No dizer de Nelson Saule Júnior (2007, p. 55), nos termos do art. 2º, inciso II, do referido Estatuto, “é estabelecida a diretriz da gestão democrática por meio da participação da população e de associações representativas dos vários segmentos da comunidade na formulação, execução e acompanhamento de planos, programas e projetos [...]”. Com efeito, o mesmo diploma dedica capítulo específico para o trato da gestão democrática da cidade, qual o Capítulo IV. Assim, a gestão democrática da cidade é refratária do princípio da soberania popular, inscrito no Parágrafo único do art. 1º da CF/1988, no âmbito local, sendo “obrigatória e significativa a participação da população e de associações representativas dos vários segmentos da comunidade, de modo a garantir o controle direto de suas atividades e o pleno exercício da cidadania” (MALUF; MALUF, 2001, p. 134).

Diante disso, a municipalidade representa o espaço mais propício para o desenvolvimento de políticas públicas de educação fiscal, não apenas com vistas a superar o problema da resistência fiscal, mas a fim de que se torne mesmo possível a consagração de uma cidadania fiscal. Ocorre que, mesmo não sendo recentes os programas brasileiros nesse sentido, a maioria deles é coordenada pelas fazendas da União, dos Estados e do Distrito Federal, como relata Debora Maia (2015).

Aduz a autora que “os programas de educação fiscal, ao contrário do que se possa imaginar, já existem há pelo menos quarenta e cinco anos, principalmente com o desenvolvimento de projetos para jovens e crianças” (MAIA, 2015, p. 129), datando de 1969

¹³¹ “Art. 29. O Município reger-se-á por lei orgânica, [...] atendidos os princípios estabelecidos nesta Constituição, na Constituição do respectivo Estado e os seguintes preceitos: [...] XII - cooperação das associações representativas no planejamento municipal” (BRASIL, 2001, *on line*).

um dos primeiros projetos da Receita Federal nesse sentido, de nome “Operação Bandeirante”. Encontram-se, porém, iniciativas pelo Brasil no sentido de se consolidar realmente uma política de “educação fiscal municipal”. São exemplos os da Prefeitura Municipal de João Pessoa, de São Paulo, de Blumenau, de Curitiba e Porto Alegre. O “PMEF”, sigla para Programa Municipal de Educação Fiscal, de João Pessoa, foi implantado no município por meio do Decreto nº 6.627, de 18/08/2009, em consonância com o PNEF – Programa Nacional de Educação Fiscal, coordenado pela ESAF (Escola Superior de Administração Fazendária).¹³²

No âmbito de Fortaleza, as iniciativas municipais em sede de educação fiscal são similares. Destaque para o Programa “Nota Fortaleza”, inspirado em demais outros como o “Sua Nota Vale Dinheiro”, do Governo do Estado do Ceará¹³³. Iniciativa louvável, uma vez que o programa “tem o objetivo de estimular nas pessoas o hábito de pedir notas fiscais aos prestadores de serviços [...] contribuindo no combate à sonegação fiscal e no retorno dos impostos em investimentos na Cidade” (PREFEITURA, 2017, *on line*). No dia 17 de abril de 2017, a Secretaria de Finanças do Município, órgão ligado à Prefeitura Municipal, realizara o 35º sorteio do projeto, distribuindo ao todo 114 prêmios, entre R\$ 500 e R\$ 30 mil, como forma de estímulo aos contribuintes recolheram devidamente as notas relativas aos produtos e serviços consumidos.

Ocorre que a pauta da educação fiscal no Município de Fortaleza, no entanto, perpassa o combate à sonegação do ISSQN, o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, cujos normativos requerem, como obrigação acessória, a emissão de nota fiscal¹³⁴. Desta sorte, a Prefeitura Municipal de Fortaleza possui também uma Cédula de Educação Fiscal e um Programa de Educação Fiscal (PEF), também ligados à SEFIN. Dos valores que estabelecem como seus, tais programas se propõem a realmente seguir uma pedagogia financeira, segundo

¹³² Na sua “Apresentação”, o PMEF traz como objetivos: “São objetivos específicos do Programa: * sensibilizar o cidadão para a função socioeconômica do tributo; * levar conhecimentos aos cidadãos sobre administração pública, alocação e controle de gastos públicos; * incentivar o acompanhamento pela sociedade da aplicação dos recursos públicos; * criar condições para uma relação harmoniosa entre o Município e o cidadão; * promover ações integradas de combate à sonegação fiscal. (BRASIL, 2009, *on line*). A preocupação do programa com as dimensões educacionais desta política, como se preocupava Sainz de Bujanda, é percebida no estabelecimento de uma “abordagem didático-pedagógica”. Participam do chamado GEFM – Grupo de Educação Fiscal Municipal de João Pessoa integrantes das pastas de administração, de educação e de transparência, denotando as preocupações tão plurais que tal abordagem pedagógico-financeira possui.

¹³³

¹³⁴ “Art. 80. O sujeito passivo, ainda que imune, isento ou submetido a regime diferenciado para o pagamento do imposto, fica obrigado: [...] III – a emitir documento fiscal por ocasião da prestação dos serviços, conforme definido neste Regulamento e em normas complementares; (Redação dada pelo Decreto nº 12.704/2010).” (FORTALEZA, 2010, p. 28).

“um processo de ensino e aprendizagem” (FORTALEZA, 2017, *on line*), tendo por objetivo estimular uma cidadania participativa e consciente.¹³⁵

Com efeito, o PEF de Fortaleza foi criado pela Lei Ordinária Municipal n. 9.825/11, tendo por objetivo “estimular o pleno exercício da cidadania e propiciar relação harmoniosa e participativa entre o cidadão e o governo Municipal”, além de promover uma conscientização dos participantes “para a função socioeconômica dos tributos” (FORTALEZA, 2011, *on line*). Elogio também merece o respeito à etimologia do que seria uma *pedagogia* financeira, ou seja, dedicada desde já aos pequenos: a SEFIN e o Governo Municipal apoiaram a publicação de obras infanto-juvenis em educação fiscal, entre elas as intituladas *O grande debate de Professor Tributino com João Leso*, de Klévisson Viana, e *Os Tributos e a Cidade*, de Raymundo Netto, adotáveis como paradidáticos nas escolas da rede pública municipal de ensino.

Tais obras dedicam-se a, justamente, tentar passar da forma mais didática possível – sobretudo pelo público a que se destinam – informações que tendem a ser demasiado complexas até mesmo para os adultos¹³⁶. No Portal da SEFIN pode ser encontrado, igualmente, um jogo para computador, de nome *Educação Fiscal e Cidadania*, disponível para *download* gratuito. O arquivo (compactado no tipo “.zip”) não é muito grande, de cerca 90Mb (noventa *megabytes*), podendo ser “baixado” e instalado em qualquer computador, sem grandes exigências de *hardware*, porém apresentando alguns travamentos. Até 6 (seis) crianças podem ser jogadores de uma mesma partida.

No *game*, os participantes percorrem um tabuleiro de 150 (cento e cinquenta) casas, onde cada uma destas corresponde a uma situação em cidadania fiscal. Avança quem possui posturas positivas, como o pagamento de tributos, a negociação de débitos, pagamento de

¹³⁵ “Seus pilares são os valores, a cidadania e a cultura fiscal. Ativa valores como: o zelo pela coisa pública, a solidariedade e a justiça, interligando-os ao efetivo exercício da cidadania, aos direitos e deveres sociais fundamentais, e elucidando quanto à importância da arrecadação dos tributos para a manutenção da harmonia e da coesão social. Essa dinâmica de legitimação dos tributos requer a compreensão de que a sociedade é financiada com aqueles que são pagos por todos, razão pela qual temos o dever de acompanhar a arrecadação e de controlar a boa aplicação dos dinheiros públicos, participando da gestão e destinação desses recursos por meio dos planejamentos dos orçamentos participativos e pelos portais da transparência, ambos criados e mantidos pelos órgãos estatais de controle do gasto público. As atividades nas escolas e universidades procuram demonstrar a importância social do tributo como contribuição de todos para a construção de uma sociedade justa e equânime, buscando, a partir daí, despertar o cidadão para a imprescindibilidade do reconhecimento da origem da receita e sua destinação, apropriando-se, por assim grafar, do dever de zelar o bem público. Desta feita, nasce uma postura que rejeita a injustiça fiscal e o mau uso dos recursos pagos pelos cidadãos”. (FORTALEZA, 2017, *on line*).

¹³⁶ Necessária até seria uma *andragogia* fiscal, dado que os adultos também carecem de maiores informações e de uma melhor formação a respeito de seus direitos e deveres enquanto cidadãos contribuintes. Tal ideia não é vazia, uma vez que, inobstante ser irrefutável o valor de políticas de Educação Fiscal junto às crianças, os adultos capazes e no gozo de seus direitos políticos podem efetivamente participar da tomada das decisões políticas fiscais, quer por meio do voto, quer pelo comparecimento aos espaços de discussão, às audiências públicas em matéria tributária, financeira e orçamentária etc.

parcelas acertadas etc. Retrocede, por outro lado, quem é inadimplente, quem não cumpre com obrigações acessórias e, ainda, quem tem condutas “anticidadãs”, e.g. jogar lixo no chão ou destruir um patrimônio público municipal. Os gráficos são razoáveis, sobretudo para uma geração de crianças bastante exigente neste quesito, sendo equilibradamente coloridos e desenhados, resultado do trabalho computação gráfica da empresa contratada pela prefeitura.

Entende-se, porém, que o jogo peca por utilizar de expressões demasiado complexas e carregadas da negatividade burocrática das obrigações acessórias, como “boleto”, “quitação”, “nota fiscal”, “revisão cadastral”, “Certidão de Dívida Ativa”, “Nada Consta” etc. Aparecem também explicações não muito didáticas do que seriam o IPTU, o ITBI e o ISSQN. Esse problema, de uma nomenclatura complexa até às pessoas adultas, torna a proposta de “educação” (fiscal) totalmente impraticável. Outro ponto criticável é que o jogo insiste, ainda que não muito incisivamente, no maniqueísmo entre “pagador” e “inadimplente”, entre os comandos “você pagou, avance casas!” e “você não pagou, volte tantas casas!”. Pecam por esse minimalismo tais programas, ao insistirem em presunções ou imagens já tão enraizadas no senso comum, que só conturbam ou perturbam o imaginário do cidadão ante o Fisco.

Percebeu-se, nesse sentido, que, à mesma maneira como os acertos do PNEF (nacional) inspiram os acertos das Prefeituras, igual ocorre com os equívocos: há alguns anos a Receita Federal deu ao seu programa de pedagogia fiscal nada menos que o nome de *O Leãozinho*¹³⁷, não adiantando o sufixo diminutivo para retirar a imagem (negativa) da arrecadação de seu principal tributo, o Imposto de Renda. A Receita disponibiliza na internet uma interface bem elaborada para a educação fiscal infantil, rica de conteúdo, com informações sobre a atividade fiscal do Estado, vídeos pedagógicos, jogos, fábulas e outras histórias no assunto. Peca, no entanto, ao colocar um leão(zinho) como guia do menino “Mateus”, personagem principal das historinhas. Como bem salientara Denise Lucena Cavalcante (2009), o sistema tributário deve mudar, por início, nesses pequenos detalhes, extinguindo-se essa simbologia do fisco como “predador” dos contribuintes.

A autora, no entanto, em capítulo da obra *15 anos do Programa de Educação Fiscal do estado do Ceará*, ressalta os avanços conquistados a nível federal e estadual (Ceará),

¹³⁷ Pelo endereço eletrônico <<http://www.leaozinho.receita.fazenda.gov.br/>>, a criança tem acesso a uma plataforma bastante lúdica e instrutiva, com um material graficamente bem elaborado e interativo (jogos, vídeos, animações etc.). No mesmo sentido, a Receita Federal publica na rede ainda os “almanaques” da “Turma do Leãozinho”. Mesmo correspondendo a uma iniciativa louvável, realmente pautada na proposta de educação fiscal, peca por insistir ainda na imagem (negativa) do “leão”, da qual já se deveria ter desvincilhado o Imposto de Renda e o próprio Fisco.

sobretudo por ampliarem seus objetivos e perspectivas, passando também a focarem “no cuidado da sociedade em relação ao papel econômico e social dos tributos, englobando esclarecimentos formais sobre a aplicação dos recursos” (CAVALCANTE, 2014, p. 20).¹³⁸ Frise-se que, em Fortaleza, antes do início do PEF, ainda em 2008, viu-se iniciativa bastante louvável nesse sentido, qual a do curso *Controle Social das Contas Públicas*, organizado pelo Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Ceará, com apoio da Fundação Demócrito Rocha.¹³⁹ Outras iniciativas nesse sentido vieram em 2011 e, mais recentemente, em 2015, com o curso *TCE – Controle Cidadão*.¹⁴⁰

Tais iniciativas, a despeito de realmente representarem avanços na problemática da (falta de) democracia no âmbito dos municípios, confrontam realidade ainda muito longe da perfeição. Ainda em Fortaleza, ao se compulsar instrumento o qual, pelo menos em tese, deve traduzir justamente uma maior participação popular da sociedade na gestão do município, qual o Plano Plurianual – PPA, perceberam-se certas limitações, notadamente ainda a apatia da população em tomar parte do projeto. Na “exposição de motivos” do referido documento, entregue à Câmara Municipal de Fortaleza aos 30 dias de agosto de 2013, consta que “a elaboração do plano foi fundamentada nos estudos e compromissos assumidos durante a campanha eleitoral de 2012, no planejamento estratégico e no processo de consultas à sociedade”.¹⁴¹

Nessa “defesa” do Projeto ante o Poder Legislativo Municipal, que avaliou suas 382 (trezentas e oitenta e duas) páginas, impressionantemente, em menos de um mês¹⁴², a Prefeitura

¹³⁸ Assevera a autora que “os programas de educação fiscal devem insistir também no esclarecimento da programação da despesa pública, antecipando-se, assim, ao próprio controle das despesas já efetuadas e permitindo a participação social na programação prévia de tais despesas. A informação é essencial para o controle social. E a era da transparência fiscal exige a utilização de condutores eficientes para a compreensão das informações estatais. Simplesmente disponibilizar dados contábeis incompreensíveis de informações públicas não alcança o objetivo da lei da transparência fiscal”. (CAVALCANTE, 2014, p. 20).

¹³⁹ O curso possuía 12 (doze) fascículos no tema, com aulas presenciais e à distância pela extinta TV O Povo, pela Universidade Aberta do Nordeste e pelo rádio, ministradas por gestores, membros dos Tribunais de Contas, procuradores, juízes, políticos cearenses e educadores.

¹⁴⁰ Os fascículos do Curso “Controle Social das Contas Públicas”, organizado pelo TCM-CE, encontram-se ainda disponíveis para *download* no endereço <<http://www.tcm.ce.gov.br/tcm-site/downloads/controle-social-das-contas-publicas/>>.

¹⁴¹ O caráter participativo desse PPA alcançou efetividade por meio dos 14 encontros nas sete Regionais, mobilizando um total de 1.451 pessoas, que garantiu a auscultação qualificada e priorização realizada pelos diferentes segmentos sociais: delegados do Orçamento Participativo, associações comunitárias, sociedade civil organizada e organizações não governamentais, representantes das organizações governamentais (poder executivo, legislativo e judiciário das esferas municipais, estaduais e federais) e a população em geral, envolvidos nos referidos encontros temáticos (FORTALEZA, 2013b, p. 6)

¹⁴² Recebido dia 30 de agosto, o Projeto virou lei já aos 27 de setembro de 2013, com menos de um mês de discussão/tramitação.

de Municipal de Fortaleza intenta conferir legitimidade ao processo, conforme estivera, ao menos em tese, de acordo com os ditames constitucionais e legais de necessária participação popular antes de sua aprovação. Nesse sentido, dispõe o PPAFor 2014-2017 a respeito de uma “Gestão Transparente, Participativa e Transformadora”, como eixo estratégico de atuação da Gestão Municipal, à semelhança do que faz com outras áreas estratégicas como o meio ambiente, esporte, lazer, cultura, habitação, saúde, mobilidade urbana, entre outras.¹⁴³

Entretanto, avaliando os desafios em tal seara em todas as Regionais (setores administrativos do município), consta que “todas as regionais apresentaram percentuais muito próximos uns dos outros, o que demonstra um importante fato: a necessidade de que ocorram mais participação, planejamento e transparência na gestão” (FORTALEZA, 2013a, p. 124). Entretanto, apenas poucas das ações propostas visando a solução de tal problemática – de apatia política – puderam-se considerar objetivas e palpáveis. Como sinal negativo, consta, nos textos que acompanham o PPAFor 2014-2017, que apenas 0,79% dos votantes pela internet, 11 (onze) pessoas apenas do total, consideraram prioritária a temática “Participação Popular, Transparência e Controle Social”. (FORTALEZA, 2013a, p. 129).

O “espaço amostral” utilizado na pesquisa que ensejou tal estatística foi, realmente, pequeno, levando-se em conta a população Fortaleza – ainda para o ano de 2010, contava o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística 2.452.185; já o Tribunal de Contas da União, em 2016, estimou um número de 2.609.716 habitantes, “o que torna Fortaleza a 5ª capital mais populosa do país” (FORTALEZA, 2016, *on line*). Assim, diante da mencionada “velocidade” com que o plano fora “debatido” na Câmara Municipal, ou seja, por aqueles que deveriam representar a população, a feição democrática de que tanto quis pintar a Gestão responsável pelo referido Plano, que se esgota neste ano (2017), cai por terra, denotando quão longo ainda será o caminho para uma democracia no âmbito dos municípios.

4.5 O (necessário) caminho para uma “cidadania fiscal”

¹⁴³ “Art. 2º. O Plano Plurianual 2014-2017 foi elaborado tomando por referências diretrizes norteadoras, estabelecidas para a ação do Governo Municipal, dispostas em 3 (três) eixos que congregam programas e ações, concebidos visando o alcance dos resultados e objetivos estratégicos a seguir estabelecidos:

[...]

EIXO III: Gestão Transparente, Participativa e Transformadora

Resultado Estratégico III.8: Fortaleza Planejada e Participativa

Objetivo Estratégico 8.1: Implantar a cultura do planejamento e gestão participativa para resultados, com mecanismos de observatórios e práticas de controle social (destaques no original).” (FORTALEZA, 2017, *on line*).

O resgate que se fez das origens da democracia, na parte inicial desde capítulo, apesar muito lembrar o lugar-comum ou *clichê* acadêmico dos “esboços históricos”, dos “breves históricos”, aponta, na verdade, para o cerne da questão e para sua solução. Àquele tempo, o *eupátrida* (*εὐπατρίδης*) ateniense ou o *CIVIS* romano (“cidadão”) podiam, sim, dedicar-se às questões da cidade: o escravismo lhes dava tempo para isso; já o cidadão de hoje sequer arruma tempo para descansar de sua extenuante jornada de trabalho (incluído o doméstico). A sociedade grega era, assim, mais justa, pois deixava claros os papéis sociais de cada um. Atualmente, mesmo todos sendo “bem-nascidos” (significado de *eupátrida*) nos termos da Constituição, apenas alguns poucos têm o poder de participarem das decisões políticas.

Nesse sentido, mecanismos novos, sobretudo aproveitando as mídias digitais, a *internet*, no que poderiam constituir uma “Ágora digital”, devem ser levadas em conta. Felizmente, avanços se percebem em educação fiscal nesse espaço, como nos portais das administrações tributárias, a veicularem, além de informações sobre tributos e obrigações acessórias, pautadas na pedagogia fiscal, diversas outras informações que orientam os contribuintes. À mesma maneira, a abertura de canais para envio de sugestões às comissões em que tramitam projetos de lei relevantes igualmente representam grande avanço político, ainda que se traduzam tais experiências “apenas” como *e-democracia*, como *cyber democracia*, estranha aos olhos dos que a todo custo querem resistir à participação popular

Nesse sentido, estranheza maior causaria, numa sociedade já tão automatizada e visceralmente dependente das tecnologias de comunicação e informação e que, literalmente, confia à própria vida (*i. e.*, o seu sustento) a um sistema bancário totalmente virtual, negar o valor que iniciativas democráticas no âmbito das redes sociais e mídias digitais já possui. Iniciativas bastante recentes, como o aplicativo para aparelhos celulares (*smartphones*) com sistemas Android® e IOS®, de nome *Mudamos*+¹⁴⁴, por meio do qual os cidadãos podem assinar projetos de lei de iniciativa popular, vem ganhando destaque. Se toda a economia gira em torno de operações de crédito e débito *on line*, de *internet banking*; se a própria Administração Pública Tributária reconhece esse fenômeno, por meio de suas Notas Fiscais Eletrônicas, consultas virtuais, emissões pela *internet* de Certidões Negativas de Débito ou de regularidade fiscal, o *e-CAC* da Receita Federal, por que negar tal espaço à consagração de uma cidadania fiscal?

¹⁴⁴ Antes, sítios como o *Avaaz.com* e o *Peticaopublica.com* já se propunham a angariar assinaturas eletrônicas. A crítica pairava sobre estes portais, no entanto, por não possuírem qualquer poder vinculativo, vez que os peticionantes ou “abaixo assinados” apenas subscrevem seus endereços eletrônicos, podendo uma só pessoa ou mesmo uma máquina (programa) fazê-lo. Os novos aplicativos, por outro lado, alegam possuir maior efetividade, uma vez que associam cada voto ao número do CPF e do Título de Eleitor de cada peticionante.

Ora, o próprio Poder Judiciário, já um tempo considerável, iniciou um projeto de digitalização das vias processuais, por meio de plataformas como o PJ-e e o e-SAJ. Mas ainda, no próprio texto do Novo Código de Processo Civil há nada menos que 5 (cinco) dispositivos que expressamente autorizam a prática de diversos atos processuais por meio de videoconferência.¹⁴⁵ Recentemente, em fevereiro deste ano (2017), o Ministro Humberto Martins, Vice-Presidente do Superior Tribunal de Justiça, negou liminar de um réu que teve sua audiência de instrução e julgamento por júri popular determinada para se realizar por meio de videoconferência, uma vez que o preso era considerado preso de alta periculosidade. O ministro considerou que o uso da tecnologia não representava cerceamento de defesa. (BRASIL, 2017). Diante disso tudo, se até talvez o bem mais precioso de um cidadão (a liberdade) pode ser tirado ou concedido por meio da tecnologia, novamente se questiona por não é ela igualmente utilizada com fins democráticos? Por quê?

Fato é que, do Relatório organizado pela OECD e FIIAP¹⁴⁶ (2015), percebem-se várias iniciativas mundo afora que aplicam *on line*, no mundo virtual, justamente, as ideias de democracia participativa e a educação fiscal, como caminhos entrelaçados que são, rumo a uma fiscalidade participativa. Os programas de educação fiscal do Chile e da Estônia, por exemplo, se dão pela rede mundial de computadores; na Costa Rica e no Uruguai, utilizam-se jogos de computador. É o caminho, sem dúvida, que, felizmente, já vem o Brasil trilhando, considerando-se os programas de Educação Fiscal da União, dos Estados, do DF e das capitais.

Para além da educação fiscal, a caminhada rumo a uma fiscalidade realmente participativa e cidadã tomou, sim, rumo mais certo com a Lei n. 12.741/2012, que obrigou a informação dos tributos incidentes no preço de produtos e serviços. Antes, por meio da Lei n.

¹⁴⁵ “Art. 236. [...] § 3º Admite-se a prática de atos processuais por meio de videoconferência ou outro recurso tecnológico de transmissão de sons e imagens em tempo real.

Art. 385. [...] § 3º O depoimento pessoal da parte que residir em comarca, seção ou subseção judiciária diversa daquela onde tramita o processo poderá ser colhido por meio de videoconferência ou outro recurso tecnológico de transmissão de sons e imagens em tempo real, o que poderá ocorrer, inclusive, durante a realização da audiência de instrução e julgamento.

Art. 453. [...] § 1º A oitiva de testemunha que residir em comarca, seção ou subseção judiciária diversa daquela onde tramita o processo poderá ser realizada por meio de videoconferência ou outro recurso tecnológico de transmissão e recepção de sons e imagens em tempo real, o que poderá ocorrer, inclusive, durante a audiência de instrução e julgamento.

Art. 461. [...] § 2º A acareação pode ser realizada por videoconferência ou por outro recurso tecnológico de transmissão de sons e imagens em tempo real.

Art. 937. [...] § 4º É permitido ao advogado com domicílio profissional em cidade diversa daquela onde está sediado o tribunal realizar sustentação oral por meio de videoconferência ou outro recurso tecnológico de transmissão de sons e imagens em tempo real, desde que o requeira até o dia anterior ao da sessão.” (BRASIL, 2015b, *on line*).

¹⁴⁶ Siglas em inglês para Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico Fundação Internacional e Ibero-americana de Administração e Políticas Públicas, respectivamente.

12.527/2011 (“Lei de Acesso à Informação”, no mesmo sentido da Lei Complementar n. 131/2009, incluiu a transparência como elemento da Lei de Responsabilidade Fiscal (LC n. 101/2000), a qual também representou considerável evolução, não se pode negar. No âmbito financeiro, o resgate dos orçamentos participativos e planos plurianuais como instrumentos de efetivo envolvimento dos cidadãos, diminuindo-lhes o estranhamento, do desconhecimento ou mesmo a “ilusão”, na esteira de Puviani (1903), relativa aos egressos públicos.

Não se pode olvidar, porém, que muito pouco se tem discutido acerca de uma Reforma Tributária, a qual, pelo que o Governo já sinalizara em julho de 2017, vira logo em seguida à maçante aprovação da Reforma Trabalhista. Parece até estratégico, em se colocando em pauta o Sistema Tributário Nacional logo depois de um processo tão conturbado como que acarretara a Lei n. 13.467, de 13 de julho de 2017, que a população, ainda se recuperando, lá venha querer discutir a tributação. Pelo contrário, os debates se resumirão, simplesmente, ao que a grande mídia veicular das posições dos governistas ou da oposição.

Ainda, também, nada se tem amadurecido em torno da elaboração e promulgação de um Estatuto ou mesmo Código de Defesa do Contribuinte, mesmo existindo diversos projetos nesse sentido, notadamente, em ordem cronológica de submissão (início do trâmite), o PLP n. 194/2001, que traz instrumentos de defesa dos contribuintes; o PLP n. 70/2003, no mesmo sentido; o PLP n. 285/2005, que intenta alterar o CTN de modo a vedar a suspensão ou o cancelamento de inscrições em cadastro de contribuintes pela Administração Tributária, salvo em hipóteses específicas; os PLP’s n. 27 e 38/2007, que prescrevem normas gerais em matéria de direitos, deveres e garantias aplicáveis à relação tributária; do mesmo ano, o PLP n. 38/2007, que altera o CTN; o PL n. 2.557/2011, que tem por instituir um Código de Defesa do Contribuinte; e o PLS n. 298/2011, o qual estabelece normas gerais sobre direitos e garantias do contribuinte.

Em que pese já se terem consagrado diplomas nesse sentido no âmbito dos Estados e municípios brasileiros, nada se teve de concreto ainda no âmbito federal, esfera que, pela gama de tributos que possui em sua alçada arrecadatória, deve tanto ou mais conferir a devida proteção aos seus contribuintes. Fato é que sequer as legislações já existentes em matéria de defesa do sujeito passivo da relação tributária se encontram aperfeiçoadas. Com relação ao CDContribuinte mineiro, Fernando Martuscelli (2001, p. 7), aduzia que a Lei Estadual 13.515/2000 não consistia em um “primor”, “mas um avanço”, sobretudo por que estava obviamente limitada tal norma apenas às relações tributárias em que Minas Gerais figurasse como polo ativo.

Nada se tem de avanço ainda em “ene” outras questões fiscais. Não se pode negar, contudo, que nesse cenário de incertezas e de improdutividade legislativa, os ideais de democracia e cidadania fiscais, a um só tempo, figuram como objetivos consagrados pelo ordenamento vigente e possuem meios eficazes de efetivação, sobretudo por meio das políticas públicas de informação e educação fiscais. Esse caminho, o qual, conforme salientado parágrafos atrás, já se iniciou, contando com avanços, merece ainda devida atenção para que possa persistir. No âmbito dos municípios, pelas razões apresentadas, e levando-se em conta o que já vem sendo experimentado, essa fiscalidade participativa se mostra como caminho não apenas necessário, como também viável, ou mesmo incontornável.

Não se crê, obviamente, que a consagração de uma democracia fiscal no âmbito dos municípios vá dar conta da problemática geral da tributação brasileira, d“o problema da resistência”, que diminua ou, ao menos, amenize a imagem cavernosa que ainda possui o Fisco – especialmente porque em nada podem dispor os municípios além de suas competências constitucionais. Acredita-se, porém, que, quando “educados” os contribuintes (cidadãos), passarão eles a compreender bem mais e melhor a dinâmica tributária, cientes de seus direitos e cumpridores de suas obrigações; passarão a fiscalizar a atuação do Estado na área fiscal; e passarão a dedicar-se mais à vida política – ainda que apenas virtualmente, porque é apenas como pode a maioria dos cidadãos –, sobretudo acompanhando as contas municipais e seus representantes mais próximos (Prefeitos e vereadores), se atentos estão ou não ao que se entenda por “interesse local”.

5 CONCLUSÃO

Compreender a dialética da relação entre Fisco e contribuintes permanece sempre como desafio, tendo sido o deste trabalho dedicar-se ao histórico problema da resistência fiscal, aos seus desdobramentos no Brasil e às possíveis soluções levantadas para essa problemática que não consistam em políticas de dissimulação por meio de tributos indiretos - o “dar a volta” na resistência fiscal. A presente pesquisa mostrou caminho rumo a uma democracia fiscal a utilização de instrumentos como a educação fiscal, enquanto compreendida dentro do problema geral da Pedagogia, isto é, como enfoque pedagógico sobre a questão tributária – à mesma maneira que pode ser sociológica, econômica e juridicamente analisada.

Ora, tanto se sabe que jamais se conceberá Estado sem tributação, e, igualmente, não haverá tributação sem que ocorra, aqui e acolá, excessos por parte de quem arrecada ou por parte de quem é cobrado. O desafio vai residir, desta sorte, no quanto esses excessos podem ser diminuídos, de modo que se “apascente” essa relação tão cara à cidadania que é a relação jurídica tributária: a tributação, a despeito de historicamente apenas ter sido vista como mera transferência de valores, deve ser compreendida, na atualidade, como o custeio de direitos fundamentais que a si impõe os titulares destes, obrigando-se tanto Estado quanto contribuintes a cumprirem com seus deveres e a respeitarem não só princípios clássicos como a legalidade tributária, como também princípios que encerram novos valores, como a representatividade, a democracia, a informação e a própria educação.

Nesse sentido, a presente pesquisa se dedicou a estudar o problema da resistência fiscal, da maneira como a concebe a literatura jurídica, sobretudo a estrangeira, na qual se verificou ainda considerável dificuldade no estabelecimento de um conceito sóbrio do que seria essa oposição social aos tributos, em que ela consistiria. Por tal dificuldade foi que se iniciou, justamente, um trabalho de definição do problema, para a concreção de um necessário conceito de resistência fiscal. Na sequência, verificou-se a ocorrência, na atualidade, de pelo menos três modalidades de resistência no Brasil, uma ilícita, na forma dos crimes tributários, uma lícita, no caso do planejamento tributário, e uma que apenas ocorre retoricamente, quando se fala em “anestesia” ou “ilusão fiscal”: o contribuinte tem apenas a “possibilidade” de irritar-se e acompanhar os discursos que negativam o Fisco e o próprio Estado.

Diante de tais constatações, as ideias ou ideais de democracia fiscal, cidadania fiscal e fiscalidade participativa despontaram, a um só tempo, como antíteses do atual cenário de resistência e como fins, mais do que meios, a serem conquistados pela sociedade, sobretudo por

meio de uma efetiva educação fiscal. Esta pedagogia fiscal, entendida como ramo da educação em si, e não como disciplina do Direito Tributário ou das Finanças Públicas, propõe-se, justamente, segundo um processo pedagógico, a inteirar os cidadãos da realidade tributária. A partir dela, com o contribuinte “educado”, estará este menos disposto a resistir à tributação e mais disposto a fiscalizá-la e a fiscalizar o próprio Estado. A educação fiscal, desta maneira, se mostra não apenas uma educação para a cidadania fiscal, mas para a cidadania em geral.

Com efeito, considerou-se, por último, como mais viável e necessária a aplicação dos ditames da educação fiscal no âmbito dos municípios, sobretudo no contexto da chamada “gestão democrática da cidade”, sendo o município, por suas dimensões e proximidade com o contribuinte, mais propício a uma administração tributária mais democrática. Ao passo que muito do que se alega como justificativa para a resistência fiscal tem que ver com (a falta de) retorno da tributação, com a (i)legitimidade dos governos. Nessa senda, nada mais legítimo que o “interesse local”, sentido pela municipalidade, para atuar como medida de que há ou não esse retorno, de que é legítima ou não uma política tributária. Assim, a pesquisa traz como conclusões (ou pontos de partidas para investigações futuras) as seguintes passagens:

1º) Apesar de, por tantas vezes, ser explicável o desgosto ou dissabor por parte da população em relação à tributação brasileira, percebe-se um persistente movimento de negatização da atividade fiscal, do Estado Fiscal, ainda marcado por figuras arcaicas como a do “leão” do Imposto de Renda, a tão repetida expressão “carga tributária”, entre outras; percebe-se que essa “demonização” do Fisco em muito se justifica por conta de uma deslegitimação do Estado brasileiro como um todo e, na seara tributária, especialmente por não sentir retorno a população do quanto é onerada; frise-se, porém, que essa imagem negativa é às vezes patrocinada por quem ideologicamente julga desnecessária uma tributação nas proporções que o Estado brasileiro vem aplicando;

2º) Nesse cenário, faz-se perceber, com linhas mais nítidas, fenômeno que acompanha toda a história tributária do homem, qual o da resistência fiscal, o da oposição social aos tributos, entendida aqui não como uma predisposição “natural”, “inata” dos contribuintes, mas como todo desvio que afaste o contribuinte do cumprimento de uma obrigação tributária, não sendo naturais as causas que o levam resistir: o contribuinte resiste diante da cobrança de uma tributação ilícita; diante a cobrança ou da instituição de um tributo por um Governo ou Legislador ilegítimo; diante da possibilidade de se praticar uma conduta tributária menos onerosa, tendo o contribuinte a liberdade e o direito de resistir à tributação mais severa; e, no

caso dos crimes contra a ordem tributária, quando apenas há a vontade livre e consciente de cometer o crime (dolo);

3º) A resistência fiscal, assim, tem um conteúdo que ora se distancia dos conceitos clássicos de direito de resistência, objeção de consciência, desobediência civil, greve política, direito de revolta, entre outros; ora se aproxima destes mesmos conceitos, quando se veem na literatura, especialmente na estrangeira, expressões como “direito de resistência fiscal”, “objeção fiscal”, “desobediência fiscal”, “greve fiscal”, “revolta fiscal”, “rebelião fiscal” entre outros que desenhadas os conceitos de direito de resistência e resistência fiscal como dois conjuntos/circunferências secantes: dois gêneros cujas algumas espécies coincidem, mas que também possuem pontos incomunicáveis;

4º) A delimitação de um conceito autônomo de resistência fiscal, como toda e qualquer reação negativa do contribuinte ao cumprimento da obrigação tributária, importa na investigação do assunto, sobretudo quando, em vez de se dedicarem perfeitamente às nuances do problema, os pesquisadores têm-se restringido a apresentarem soluções, geralmente importadas de outros ordenamentos, de outras culturas fiscais, e porque a clássica compreensão psicológica da tributação ora se limita a encarar a resistência como fenômeno natural, ora apenas sugere, como solução ao problema, “dar-lhe a volta” por meio de uma tributação mais regressiva, à qual não saiba ou mesmo não possa resistir o contribuinte;

5º) Com efeito, dado que seja gênero de múltiplas espécies, podem ser elencadas como *modalidades de resistência fiscal*: a) a resistência à cobrança tributos ilícitos/inconstitucionais, que tem total amparo no princípio constitucional da legalidade tributária, possuindo os contribuintes mesmo um direito de resistirem a essa tributação ilegal/inconstitucional; b) a resistência à cobrança ou à instituição de tributos que, mesmo amparados na lei e na Constituição, são, porém, rechaçados pela sociedade, considerados ilegítimos pela população (fala-se em resistência ao Estado, resistência ao Governo e resistência ao legislador), ou rechaçados por camada social que se veja prejudicada com sua instituição (como é o caso do IGF e das contribuições de melhoria); c) o crime tributário, que não passa de uma ofensa deliberada à lei; e d) a resistência lícita, na qual se opta por alternativa legal menos onerosa ou pela abstenção de conduta tributável;

6º) Como exercício legítimo desta última modalidade, o planejamento tributário consiste na forma ideal de resistência à tributação, uma vez que não ofende a legislação vigente e encontra amparo constitucional, sobretudo no valor social da livre iniciativa (art. 1º, IV), no direito geral de liberdade (art. 5º, II) e na liberdade de ofício (art. 5º, XIII); seria absurdo exigir-

se do contribuinte, na possibilidade de ele praticar sua atividade econômica de mais de uma forma, que ele escolhesse a mais onerosa; nessa seara, a expertise contábil e advocatícia desempenham um papel fundamental, diante ainda da ignorância dos cidadãos quanto às questões tributárias, mesmo aqueles mais instruídos, responsáveis pela administração de empresas e negócios;

7º) Por outro lado, como lado injusto do problema da resistência, a “ilusão fiscal”, entendida como uma ignorância geral dos contribuintes acerca da dinâmica tributária, desponta com empecilho a que a maioria da população tome consciência do quanto paga a título de tributos, sobretudo no campo da persistente problemática da tributação indireta/regressiva, e do que é feito com essa arrecadação, consistindo em uma ignorância ao mesmo tempo tributária e financeira; seu “diálogo” com a resistência ocorre de duas maneiras, ambas negativas, ora impedido a ilusão que os contribuintes exerçam seus direitos (inclusive os de resistência), ocorrendo apenas uma “resistência retórica”, o “mau humor” do contribuinte, ora prestando a ilusão como instrumento de controle das massas e contorno às posturas resistivas, que a história mostrou mais recorrentes nos países que adotaram tributações mais diretas;

8º) A história mostrou que a resistência fiscal, por mais que pareça ser natural e inevitável a toda realidade tributária, teve proporções menores em regimes considerados mais democráticos, verificando-se que os abusos e o arbítrio das autoridades foram, em muitas sociedades, as principais causas para a recusa ao pagamento dos tributos; verifica-se, assim, uma razão inversamente proporcional entre o *quantum* democrático de um regime político e a resistência social aos tributos por ele instituídos; assim, a democracia participativa, em superação aos modelos clássicos e insuficientes da representação ou do exercício semidireto do poder, aponta para uma “relegitimação” do Estado Fiscal, na qual a sociedade passa a tomar parte de espaços e decisões políticas;

9º) A sociedade contribuinte há que se preocupar, no caminho a ser trilhado em uma educação (para a cidadania) fiscal, ocupando-se não apenas com a “carga tributária”, mas também com o destino das arrecadações, com os gastos públicos; não se trata de olvidar ou mesmo esquecer os tributos, mas, ampliando o foco, voltar-se também para as finanças públicas, para os gastos públicos; nesse sentido, sabem-se já existentes alguns avanços, como o da Lei n. 12.741/2012, que obrigou, como direito básico dos consumidores, informarem-se os tributos incidentes e repassados no preço dos produtos, e os Programas de Educação Fiscal ligados aos órgãos fiscais da União, dos Estados e das capitais; em muito ainda, porém, estão alheios os

cidadãos acerca do que o Estado arrecada e, mais ainda, de como gastam os Governantes tais divisas;

10º) O município, pela dimensão que possui desde que elevado à condição de ente federativo pela Constituição de 1988, consiste no espaço mais propício para a concretização de uma democracia fiscal, especialmente porque os assuntos de interesse local, a serem considerados sobretudo no destino dos gastos do Governo, estão inegavelmente mais próximos da realidade dos municípios do que das demais instâncias federativas; as experiências em matéria de educação fiscal, gestão democrática e orçamento participativo, sobretudo as trazidas do Município de Fortaleza/CE, denotam um (necessário) caminho para uma cidadania fiscal que se já começou a trilhar.

Permanece, por último, o compromisso, ao mesmo tempo cívico e científico, de se manterem as investigações em torno do problema da resistência, mais ainda do problema da “ilusão fiscal”, da crise de legitimidade do Estado Fiscal brasileiro, da moral e dos custos que este mesmo Estado deve honrar. A educação fiscal, por mais que já se a tenha defendido como solução, há de ser igualmente ou até mais revisitada, vez que ela reclama conhecimentos não pertencentes às já deflagradas linhas do Direito Tributário e Financeiro, da Economia ou da Sociologia, mas, sim, – e vale sempre lembrar – às investigações de que são titulares a Teoria da Educação e a Pedagogia.

REFERÊNCIAS

- ALARCÓN, Gloria; TIPKE, Klaus. La conciencia fiscal. *In*: ANTÓN, Fernando Serrano (Coord.). **La conciencia fiscal y el marketing tributario en las haciendas locales**. Navarra: Aranzadi, 2007.
- ALVES JÚNIOR, Luís Carlos Martins. Justiça fiscal, paz tributária e obrigações republicanas: uma breve análise da dinâmica jurisprudencial tributária do supremo tribunal federal. **Revista Brasileira de Políticas Públicas**, Brasília, v. 3, n. 2, 2013 p. 33-50.
Disponível em:
<https://publicacoesacademicas.uniceub.br/RBPP/article/download/2354/pdf_1>. Acesso em: 20 jul. 2017.
- AMARAL, Gilberto Luiz do; OLENIKE, José Eloi; AMARAL, Letícia Mary Fernandes do (Coords.). **Cálculo do IRBES (Índice de Retorno de Bem Estar à sociedade)**. Estudo sobre a carga tributária/PIB x IDH, ed. Maio/2015, São Paulo: Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário – IBPT, 2015. Disponível em:
<<http://www.ibpt.com.br/img/uploads/novelty/estudo/2171/IRBES2015.pdf>>. Acesso em: 12 fev. 2017.
- AMARAL, Paulo Adyr Dias do. O problema da resistência à tributação no Brasil, **Revista do Tribunal Regional Federal**: 1. Região, v. 18, n. 9, set. 2006, p. 42-51.
- ALARCÓN, Pietro Jesus de Lora. A democracia semidireta na Constituição de 1988. **Revista de Direito Constitucional e Internacional**, São Paulo/SP, v. 33, p. 141-173, 2000.
- AQUINO, Rubim Santos Leão de; FRANCO, Denize de Azevedo; LOPES, Oscar Guilherme Pahl Campos. **História das sociedades**: das comunidades primitivas às sociedades medievais. 19. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Ao Livro Técnico, 2003.
- ARAÚJO, Jevuks Matheus de. **Um estudo sobre ilusão fiscal no Brasil**. Recife: O Autor, 2014. Disponível em:
<<http://repositorio.ufpe.br/bitstream/handle/123456789/12581/TESE%20Jevuks%20Matheus%20de%20Ara%20C3%BAjo.pdf?sequence=1&isAllowed=y>>. Acesso em: 15 set. 2016.
- AROCA, Juan Montero. **El derecho procesal en el siglo XX**. Valencia: Tirant lo Blanch, 2000.
- ATENCIO, Mariadela Bello; HENRÍQUEZ, Mercedes Montiel de. Legalidad o ilegalidad de la desobediencia civil tributaria en Venezuela. **TELOS: Revista de Estudios Interdisciplinarios en Ciencias Sociales**, Universidad Rafael Belloso Chacín, vol. 10, n. 1, 2008, p. 81-92. Disponível em: <<http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=99318315006>>. Acesso em: 6 jun. 2017.
- BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. v. 1. Rio de Janeiro: Forense, 1973.
- BANK, Steven A.; STARK, Kirk J.; THORNDIKE, Joseph J. **War and taxes**. Washington, D.C.: The Urban Institute, 2008.
- BARBOSA, Alice Mouzinho. **Cidadania fiscal**. Curitiba: Juruá, 2005.

BARBOSA, Caio. A farsa do estudo do IBPT e do Brasil ser “o pior em retorno de imposto”. Ideias Cadentes (“Blog”). Em 4.4.2014. Disponível em: <<http://ideiascadentes.blogspot.com.br/2014/04/a-farsa-do-estudo-do-ibpt-e-do-brasil.html>>. Acesso em: 13 fev. 2017.

BARBOSA, Gilmara Maria de Oliveira. **O poder judiciário e a implementação da política antitruste no Brasil**. 2014.. 199 f. Dissertação (Mestrado) - Universidade Federal do Ceará, Faculdade de Direito, Programa de Pós-Graduação em Direito, Fortaleza-CE, 2014. Disponível em: <<http://www.repositoriobib.ufc.br/000019/00001980.pdf>>. Acesso em: 10 jan. 2017.

BARILARI, André. **Le consentement à l’impôt**. Paris: Presses de la Fondation Nationale des Sciences Politiques, 2000.

BARROS, Alice Monteiro de. **Curso de direito do trabalho**. 4. ed. São Paulo: LTr, 2008.

BARROSO, Magdaleno Girão. Uma nova democracia para o Brasil. **Revista da Faculdade de Direito do Ceará**, Fortaleza, v.8, 2ª fase, 1954, p.143-200.

BATISTA, Esperança de Luna. **O Programa de educação fiscal “sua nota vale dinheiro” como instrumento de projeto piloto de conscientização no Estado do Ceará**. 2013. 36f. Dissertação (Mestrado Profissional) - Programa de Pós-Graduação em Economia, CAEN, Universidade Federal do Ceará, Fortaleza-CE, 2013.

BAZART, Cécile. **La fraude fiscale: modelisation du face a face Etat-contribuables**. These (Doctorat ès Sciences Economiques). Université du Montpellier I, Faculté des Sciences Economiques, Montpellier (França): CREDEN, 2000. Disponível em: <http://www.creden.univ-montp1.fr/downloads/theses/these_bazart.pdf>. Acesso em: 22 fev. 2017.

BENEVIDES, Maria Victoria de Mesquita. **A cidadania ativa: referendo, plebiscito e iniciativa popular**. São Paulo, Ática, 2002.

BENTHAM, Jeremy. **O Panóptico**. Org. por Tomaz Tadeu. Trad. de Guacira Lopes Louro, M. D. Magno e Tomaz Tadeu, 2. ed., Belo Horizonte: Autêntica, 2008.

BEZERRA, Agamenon. A teoria política democrática moderna e seu renascimento. **Nomos**: Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC, Fortaleza, v.24, 2005, p.25-32. Disponível em: <<http://www.periodicos.ufc.br/index.php/nomos/article/view/11770/9853>>. Acesso em: 10 jan. 2017.

BOBBIO, Norberto. **Estado, governo e sociedade**. Para uma teoria geral da política. Trad. por Marco Aurélio Nogueira. 14. ed., São Paulo: Paz e Terra, 2007.

_____. **O futuro da democracia**. Trad. por Marco Aurélio Nogueira. São Paulo: Paz e Terra, 2000.

BONAVIDES, Paulo. **Ciência política**. 17. ed., São Paulo: Malheiros, 2010.

_____. **Curso de direito constitucional**. 19. Edição. São Paulo: Ed. Malheiros, 2006.

_____. **Teoria constitucional da democracia participativa:** Por um Direito Constitucional de luta e resistência. Por uma Nova Hermenêutica. Por uma repolitização da legitimidade. São Paulo, Malheiros, 2001.

_____. **Teoria do Estado.** 5. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2004.

BOTELHO, Paula de Abreu Machado Derzi. **Sonegação fiscal e identidade constitucional,** Belo Horizonte: Del Rey, 2005.

BRASIL. CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL DE 1988.

Brasília: Diário Oficial da União, 1988. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 20 abr. 2016.

_____. DECRETO Nº 16.580, DE 4 DE SETEMBRO DE 1924. Approva o regulamento para o serviço de arrecadação do imposto sobre a renda. Rio de Janeiro: Diário Oficial da União, 1924. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1920-1929/decreto-16580-4-setembro-1924-512543-publicacaooriginal-1-pe.html>>. Acesso em: 18 jul. 2017.

_____. LEI COMPLEMENTAR Nº 101, DE 4 DE MAIO DE 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. (Lei de Responsabilidade Fiscal). Brasília: Diário Oficial da União, 2000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 7 jul. 2017.

_____. LEI COMPLEMENTAR N. 104, DE 10 DE JANEIRO DE 2001. Altera dispositivos da Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional. Brasília: Diário Oficial da União, 2001. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp104.htm>. Acesso em: 7 jul. 2017.

_____. LEI COMPLEMENTAR Nº 131, DE 27 DE MAIO DE 2009. Acrescenta dispositivos à Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000, que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências, a fim de determinar a disponibilização, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Brasília: Diário Oficial da União, 2009. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp131.htm>. Acesso em 19 jul. 2017.

_____. LEI N. 10.257, DE 10 DE JULHO DE 2001. Regulamenta os arts. 182 e 183 da Constituição Federal, estabelece diretrizes gerais da política urbana e dá outras providências. (Estatuto da Cidade). Brasília: Diário Oficial da União, 2001. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LEIS_2001/L10257.htm>. Acesso em: 7 jul. 2017.

_____. LEI N. 10.406, DE 10 DE JANEIRO DE 2002. Institui o Código Civil. Brasília: Diário Oficial da União, 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm>. Acesso em: 7 jul. 2017.

_____. LEI Nº 11.941, DE 27 DE MAIO DE 2009. Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários [...] e dá outras providências. Brasília: Diário Oficial da União, 2009. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/l11941.htm>. Acesso em: 7 jul. 2017.

_____. LEI Nº 12.527, DE 18 DE NOVEMBRO DE 2011. Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal; altera a Lei no 8.112, de 11 de dezembro de 1990; revoga a Lei no 11.111, de 5 de maio de 2005, e dispositivos da Lei no 8.159, de 8 de janeiro de 1991; e dá outras providências. Brasília: Diário Oficial da União, 2011. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/l12527.htm>. Acesso em: 19 jul. 2017.

_____. LEI Nº 12.741, DE 8 DE DEZEMBRO DE 2012. Dispõe sobre as medidas de esclarecimento ao consumidor, de que trata o § 5º do artigo 150 da Constituição Federal; altera o inciso III do art. 6º e o inciso IV do art. 106 da Lei n. 8.078, de 11 de setembro de 1990 - Código de Defesa do Consumidor. Brasília: Diário Oficial da União, 2012. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2012/lei/l12741.htm>. Acesso em: 7 jul. 2017.

_____. LEI N. 13.140, DE 26 DE JUNHO DE 2015. Dispõe sobre a mediação entre particulares como meio de solução de controvérsias e sobre a autocomposição de conflitos no âmbito da administração pública; altera a Lei no 9.469, de 10 de julho de 1997, e o Decreto no 70.235, de 6 de março de 1972; e revoga o § 2º do art. 6º da Lei no 9.469, de 10 de julho de 1997. (Lei da Mediação). Brasília: Diário Oficial da União, 2015. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/Lei/L13140.htm>. Acesso em: 12 fev. 2017.

_____. LEI N. 13.105, DE 16 DE MARÇO DE 2015. (Código de Processo Civil). Brasília: Diário Oficial da União, 2015. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm>. Acesso em: 7 jul. 2017.

_____. LEI Nº 4.729, DE 14 DE JULHO DE 1965. Define o crime de sonegação fiscal e dá outras providências. (Lei da Sonegação). Brasília: Diário Oficial da União, 1965. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-1969/L4729.htm>. Acesso em: 7 jul. 2017

_____. LEI N. 5.172, DE 25 DE OUTUBRO DE 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. (Código Tributário Nacional). Brasília: Diário Oficial da União, 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em: 7 jul. 2017.

_____. LEI N. 8.137, DE 27 DE DEZEMBRO DE 1990. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. Brasília: Diário Oficial da União, 1990. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8137.htm>. Acesso em: 7 jul. 2017.

_____. MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO. CONSELHO NACIONAL DE EDUCAÇÃO CÂMARA DE EDUCAÇÃO SUPERIOR RESOLUÇÃO CNE/CES Nº 9, DE 29 DE SETEMBRO DE 2004. Institui as Diretrizes Curriculares Nacionais do Curso de Graduação

em Direito e dá outras providências. Brasília: MEC, 2004. Disponível em:
<http://portal.mec.gov.br/cne/arquivos/pdf/rces09_04.pdf>. Acesso em: 18 jul. 2017.

_____. PLANO DIRETOR DE REFORMA DO APARELHO DO ESTADO. Brasília: Presidência da República, Câmara da Reforma do Estado, 1995. Disponível em:
<<http://www.bresserpereira.org.br/Documents/MARE/PlanoDiretor/planodiretor.pdf>>. Acesso em: 7 jul. 2017.

_____. PODER JUDICIÁRIO. CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. **Justiça em Números 2016**: ano-base 2015. Vol. 1. Brasília: CNJ, 2016. Disponível em:
<<http://www.cnj.jus.br/files/conteudo/arquivo/2016/10/b8f46be3dbbff344931a933579915488.pdf>>. Acesso em: 10 jan. 2017.

_____. SUBCOMISSÃO TEMPORÁRIA DA REFORMA TRIBUTÁRIA (CAERT). Relatório. Brasília: Senado Federal, 2008. Disponível em:
<https://www.senado.gov.br/comissoes/CAE/relatorios/CAERT_RelFinal_20081216.pdf>. Acesso em: 18 jul. 2017.

_____. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. RHC nº 80358 / RJ (2017/0011969-0). Rel. Min. FELIX FISCHER - QUINTA TURMA. Brasília: STJ, 2017. Disponível em:
<<https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?aplicacao=processos.ea&tipoPesquisa=tipoPesquisaGenerica&termo=RHC%2080358>>. Acesso em: 20 jul. 2017.

BRÍGIDO, Carolina. TSE usa eleições e referendo do desarmamento como base para calcular custo de plebiscito. **O Globo** [online]. 28 jun. 2013. Disponível em:
<<https://oglobo.globo.com/brasil/tse-usa-eleicoes-referendo-do-desarmamento-como-base-para-calcular-custo-de-plebiscito-8848443#ixzz4jH0Tznr0>>. Acesso em: 6 jun. 2017.

BRUNORI, Davi. The limits of justice. The struggle for tax justice in the states. In: THORNDIKE, Joseph J.; VENTRY JUNIOR., Dennis J. (Eds.). **Tax justice**: the ongoing debate. Washington: The Urban Institute Press, 2002.

BUCHANAN, James McGill. **La hacienda pública en un proceso democrático**. Madrid: Aguilar, 1973.

BUFFON, Marciano; MATOS, Mateus Bassani de. **Tributação no Brasil do século XXI**. Uma abordagem hermeneuticamente crítica. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015.

BUJANDA, Fernando Antonio Sainz de. Estado de Derecho y Hacienda Publica. **Revista de Administración Pública**, n. 6, ano 1951, p. 193-212. Disponível em:
<<https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/2111866.pdf>>. Acesso em: 10 dez. 2016.

_____. **Hacienda y derecho**. Estudios de Derecho Financiero. Vol. III, Madrid: Facultad de Derecho de Derecho de La Universidad Complutense de Madrid, 1963.

_____. **Hacienda y derecho**. Estudios de Derecho Financiero. Vol. V, Madrid: Facultad de Derecho de Derecho de La Universidad Complutense de Madrid, 1963.

_____. **Hacienda y derecho**. Estudios de Derecho Financiero. Vol. VI, Madrid: Facultad de Derecho de Derecho de La Universidad Complutense de Madrid, 1963.

_____. **Sistema de derecho financiero**, I, Introducción, Volumen Primero, Actividad Financiera, Ciencia Financiera y Derecho Financiero. Madrid: Facultad de Derecho de Derecho de La Universidad Complutense de Madrid, 1977.

_____. **Teoría de la educación tributaria**. Madrid: Facultad de Derecho de Derecho de La Universidad Complutense de Madrid, 1967.

_____. Teoría de la educación tributaria. **Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad de Madrid**, v. 9, n. 24, 1967, Madrid: FDUM, 1967, p. 1-152.

BURG, David F. **A world history of tax rebellions**. An Encyclopedia of Tax Rebels, Revolts, and Riots from Antiquity to the Present. New York: Routledge, 2004.

BUZANELLO, José Carlos. **Direito de resistência constitucional**, 2. ed. Rio de Janeiro: Lúmen Juris, 2006.

_____. Direito de resistência. **Sequência**: estudos jurídicos e políticos. Publicação do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFSC, v. 22, n. 42, 2001. Disponível em: <<https://periodicos.ufsc.br/index.php/sequencia/article/viewFile/15391/13974>>. Acesso em: 1º fev. 2017.

CADEMARTORI, Sérgio. **Estado de direito e legitimidade**: uma abordagem garantista . 2. ed. atual. e ampl. São Paulo: Millennium, 2007.

CALIENDO, Paulo. Da justiça fiscal: conceito e aplicação. **Interesse Público** – ano 6, n. 29, Jan/Fev 2005, Porto Alegre: Notadez, 2005.

CAMPOS, Diogo Leite de. O combate à fraude fiscal e o Estado de Direito em Portugal. **Nomos**: Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC, Fortaleza, v.28, n.2, 2008, p. 99-110. Disponível em: <<http://www.periodicos.ufc.br/index.php/nomos/article/view/11756/9840>>. Acesso em: 21 jan. 2017.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 7. ed. Portugal: Almedina, 2003.

CARVALHO, Ivo Cesar Barreto de. **Elisão tributária no ordenamento jurídico brasileiro**. São Paulo: MP Editora, 2007.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da norma tributária**. São Paulo: Max Limonad, 1998.

CASÁS, José Osvaldo. **Derechos y garantías constitucionales del contribuyente**. Buenos Aires: Ad-Hoc, 2002.

CATARINO, João Ricardo. Garantias essenciais dos contribuintes em Portugal e no Brasil – uma proposta para a sua proteção fundamental. **Nomos**: Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC, Fortaleza, v.33, n. 2, 2013, p. 279-297. Disponível em: <<http://www.periodicos.ufc.br/index.php/nomos/article/view/1000/970>>. Acesso em: 11 jan. 2017.

CAVALCANTE, Denise Lucena. Diretrizes constitucionais do sistema tributário brasileiro. **Nomos**: Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC, Fortaleza, v.29, n.2,

2009, p. 23-38. Disponível em:

<http://www.repositorio.ufc.br/bitstream/riufc/12220/1/2009_art_dlcavalcante.pdf>. Acesso em: 10 jan. 2017.

_____. Dos tributos para as finanças públicas: ampliação do foco. **Nomos**: Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC, Fortaleza, v. 25, 2006, p. 67-78. Disponível em: <http://www.repositorio.ufc.br/bitstream/riufc/12341/1/2006_art_dlcavalcante.pdf>. Acesso em: 12 jan. 2017.

_____. Programa de Educação Fiscal no Brasil: enfatizar o gasto público. *In*: NETO, Argemiro Torres; MACHADO, Sandra Maria Olimpio (Coords.); MARINO, Carlos Eduardo dos Santos; BELCHIOR, Germana Parente Neiva; SILVA, Imaculada Maria Vidal. 15 anos do Programa de Educação Fiscal do estado do CEARÁ: memórias e perspectivas. Fortaleza: Fundação SINTAF, 2014, p. 20-30. Disponível em: <<http://www.fundacaosintaf.org.br/baixar.php?arquivo=arquivos/files/publicacoes/memorias.pdf>>. Acesso em: 6 ago. 2017.

_____; CAMURÇA, Eulália Emília Pinho. Lei da Transparência Fiscal: O Direito à Informação como Direito Fundamental. *In*: MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; LINHARES, Emanuel Andrade. **Democracia e direitos fundamentais**: uma homenagem aos 90 anos do professor Paulo Bonavides. São Paulo: Atlas, 2016, p. 251-265.

_____; LIMA, Raimundo Márcio Ribeiro. Ilusão do pacto federativo cooperativo e os custos dos direitos sociais. **Nomos**: Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC, Fortaleza, v. 35, n.1, 2015, p. 135-156. Disponível em: <http://www.repositorio.ufc.br/bitstream/riufc/21685/1/2015_art_dlcavalcante.pdf>. Acesso em: 12 jan. 2017.

CAUREO, Elisângela Simon. Capacidade contributiva, tributação indireta e mínimo existencial, **RPGE**, Porto Alegre, v. 36 n. 76, p. 103-152, 2015, p. 103-152. Disponível em: <http://www.pge.rs.gov.br/upload/revista_76_4.pdf>. Acesso em: 12 fev. 2017.

CELLA, José Renato Gaziero. Representação política, democracia eletrônica e legislação eleitoral brasileira. *In*: MEZZARROBA, Orides; GALINDO, Fernando (org.). **Democracia eletrônica**. Lefis 11. Zaragoza: Prensas Universitarias de Zaragoza, 2010, p. 217-257.

CINTRA, Carlos César Sousa. Particularidades manifestadas pela disciplina jurídica fundamental da tributação no Brasil. *In*: ELALI, André; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; TRENNEPOHL, Terence (Coord.). **Direito tributário**. Homenagem a Hugo de Brito Machado. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 29-52.

_____; BEZERRA FILHO, Francisco Itaércio. (Des)Legitimação do Estado Fiscal brasileiro pelo autoritarismo. *In*: OLIVEIRA, George Felício Gomes de (Org.). **Ordem jurídica constitucional em debate**. 1. ed. [recurso eletrônico]. Fortaleza: Amazon, 2017, p. 26-38.

CISNE, José Joaquim Neto. **Administração tributária e democracia participativa**: proposta de cidadania fiscal. Fortaleza, CE: Edições UVA, 2002.

COMISSÃO INTERAMERICANA DE DIREITOS HUMANOS. CONVENÇÃO AMERICANA SOBRE DIREITOS HUMANOS. Assinada na Conferência Especializada Interamericana sobre Direitos Humanos, San José, Costa Rica, em 22 de novembro de 1969.

Disponível em: <https://www.cidh.oas.org/basicos/portugues/c.convencao_americana.htm>. Acesso em: 7 jul. 2017.

_____. **DECLARAÇÃO AMERICANA DOS DIREITOS E DEVERES DO HOMEM**. Aprovada na Nona Conferência Internacional Americana, Bogotá, 1948. Disponível em: <https://www.cidh.oas.org/basicos/portugues/b.Declaracao_Americana.htm>. Acesso em: 7 jul. 2017.

COMISSÃO PERMANENTE DE REVISÃO E SIMPLIFICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA DO MUNICÍPIO. 1º Relatório da Comissão Permanente de Revisão e Simplificação da Legislação Tributária ao Prefeito de Belo Horizonte, **Revista Internacional de Direito Tributário**, Associação Brasileira de Direito Tributário, v. 4, jul./dez. 2005, Belo Horizonte: Del Rey, 2005, p. 397-414. Disponível (parcialmente) em: <https://books.google.com.br/books?id=yYuKTAwMkVsC&dq=%22fiscalidade+participativa%22+boaventura&hl=pt-BR&source=gbs_navlinks_s>. Acesso em: 18 jul. 2017.

COSTA, Luís Alberto da. Da autonomia à participação: breves reflexões sobre o federalismo brasileiro na perspectiva do constitucionalismo social-dirigente. **Revista da Faculdade de Direito**, Fortaleza, v.34, n.2, 2013, p. 217-246.

COSTA, Nelson Nery. **Direito municipal brasileiro**. 3. ed. rev. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

_____. **Teoria e realidade da desobediência civil**. 2. ed. rev. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

CUNHA, Isaac Rodrigues. Desobediência tributária e oposição social aos tributos: apontamentos históricos na defesa de um meio político legítimo de resistência fiscal coletiva. In: BASSO, Ana Paula; MURTA, Antonio Carlos Diniz; FEITOSA, Raymundo Juliano Rego (Coords.). **Direito tributário I**. Florianópolis: CONPEDI, 2014, p. 74-103. Disponível em: <<http://publicadireito.com.br/artigos/?cod=972c16f442eba604>>. Acesso em: 10 jul. 2016.

_____. Orçamento, participação e gestão democrática da cidade: apontamentos sobre o Plano Plurianual de Fortaleza 2014/2017 sob os contornos da democracia participativa. In: Daniela Campos Libório; Henrique Botelho Frota. (Org.). **Anais do 8º Congresso Brasileiro de Direito Urbanístico: direito urbanístico e conflitos urbanos: a efetividade da ordem jurídico-urbanística na promoção do direito à cidade**. 1ed.São Paulo: IBDU, 2016, p. 1223-1255. Disponível em: <<http://www.ibdu.org.br/eficiente/repositorio/Projetos-de-Pesquisa/480.pdf>>. Acesso em: 6 jun. 2017.

_____. **Resistência fiscal e desobediência tributária: por um direito de não pagar tributo injusto**. 2014. 125 f. TCC (Graduação em Direito) - Universidade Federal do Ceará, Faculdade de Direito, Fortaleza-CE, 2014. Disponível em: <<http://www.repositoriobib.ufc.br/000011/00001174.pdf>>. Acesso em: 23 dez. 2016.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Participação popular na administração pública. **Revista Trimestral de direito público**. São Paulo, v. 1, p.127-139, 1993.

DOUEK, Leonardo Gil. Expert determination no direito tributário, **Revista Tributária e de Finanças Públicas: RTrib**, v. 22, n. 116, maio/jun. 2014, p. 77-96.

DURKHEIM, Émile. **L'education morale**. Paris: Presses Universitaires de France, 1963.

DUSSEL, Enrique. **20 tesis de política**. 2. ed. Mexico: Siglo XXI: Centro de Cooperación Regional para La Educación de Adultos en América Latina y Caribe, 2006.

ELALI, André de Souza Dantas; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; TRENNEPOHL, Terence (Coord.). **Direito tributário**. Homenagem a Hugo de Brito Machado. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

_____. ZILVETI, Fernando Aurélio. Planejamento tributário: resistência ao poder de tributar. *In*: MACHADO, Hugo de Brito (Org.). **Planejamento tributário**. 1ed., São Paulo: Malheiros, 2016, v. 1, p. 51-66.

ESTEVAN, Juan Manuel Barquero. **La función del tributo en el Estado social y democrático de Derecho**. Cuadernos y debates 125. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2002.

FALCÃO, Maurin Almeida. L'incidence de l'élite sur l'interventionnisme de l'Etat et sur la typologie du systeme fiscal: une approche a partir du changement social du post-révolution industrielle. **Nomos**: Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC, Fortaleza, v. 34, n. 2, 2014, p. 407-435. Disponível em: <<http://www.periodicos.ufc.br/index.php/nomos/article/view/1229/1193>>. Acesso em: 21 jan. 2017.

_____. MACHADO, Ieda. O limite frágil entre a capacidade contributiva e a vedação ao confisco no sistema constitucional tributário. **Nomos**: Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC, Fortaleza, v. 32, n. 1, 2012, p. 91-105. Disponível em: <http://www.repositorio.ufc.br/bitstream/riufc/12136/1/2012_art_mafalcao.pdf>. Acesso em: 3 jan. 2017.

FALCÃO, Raimundo Bezerra. **Direito tributário**: estudos em homenagem a Hugo de Brito Machado. Fortaleza: Imprensa Universitária, 2003.

_____. **Tributação e mudança social**. Rio de Janeiro, RJ: Forense, 1981.

FALSITTA, Gaspare. **Giustizia tributaria e tirannia fiscale**. Milano: Giuffrè Editore, 2008.

FAORO, Raymundo. **Assembleia constituinte a legitimidade recuperada**. 4. ed. São Paulo: Brasiliense, 1985.

FARIA, José Eduardo. **A crise constitucional e a restauração da legitimidade**. Porto Alegre, RS: Fabris, 1985.

FAUSTINO, Manuel. As garantias dos contribuintes no direito tributário português. **Nomos**: Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC, Fortaleza, v.29, n.1, 2009, p. 221-249. Disponível em: <<http://periodicos.ufc.br/index.php/nomos/article/view/6439/4690>>. Acesso em: 14 jan. 2017.

_____. Planejamento fiscal em IRS. **Nomos**: Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC, Fortaleza, v. 25, 2006, p. 249-264. Disponível em: <http://www.repositorio.ufc.br/bitstream/riufc/12393/1/2006_art_mfaustino.pdf>. Acesso em: 5 jan. 2017.

FERNANDEZ CAINZOS, Juan Jesús. **El Estado y los contribuyentes: la resistencia fiscal**, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1986.

FERNANDEZ, Leandro. O direito de greve como restrição à liberdade de empresa, **Revista de Direito do Trabalho**, São Paulo, vol. 145, ano 38, jan./mar. 2012.

FERRAZ, Roberto. As espécies tributárias e a classificação dos tributos. *In*: ELALI, André; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; TRENNEPOHL, Terence (Coord.). **Direito tributário**. Homenagem a Hugo de Brito Machado. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 377-390.

FERREIRA, Daniel Brantes. Wesley Newcomb Hohfeld e os conceitos fundamentais do Direito. **Direito, Estado e sociedade**, n.31, jul./dez. 2007, p. 33-57. Disponível em: <http://direitoestadosociedade.jur.puc-rio.br/media/Ferreira_n31.pdf>. Acesso em: 10 jan. 2017.

FERREIRA FILHO, Roberval Rocha. **Ação de classe em matéria tributária como instrumento de acesso à justiça**. Dissertação (Mestrado). Universidade Católica de Pernambuco. Mestrado em Direito. Recife: UNICAP, 2009. Disponível em: <http://www.unicap.br/tede/tde_arquivos/4/TDE-2010-05-11T201758Z-299/Publico/dissertacao%20roberval_rocha.pdf>. Acesso em: 23 fev. 2017.

FIGUEIREDO, Luciano. Resistências antifiscais em Minas colonial (revisitando um velho tema, reescrevendo um velho artigo). **Anais... XIII Seminário sobre a Economia Mineira**. Centro de Desenvolvimento e Planejamento Regional da Faculdade de Ciências Econômicas, Diamantina: CEDEPLAR/UFMG, 2008. Disponível em: <http://www.cedeplar.ufmg.br/seminarios/seminario_diamantina/2008/D08A087.pdf>. Acesso em: 20 jan. 2017.

FORTALEZA. LEI COMPLEMENTAR MUNICIPAL N. 9 DE 2008. (Plano Diretor Participativo do Município de Fortaleza). Disponível em: <http://www.fortaleza.ce.gov.br/sites/default/files/u1321/rfplc_0009_plano_diretor.pdf>. Acesso em: 20 jun. 2016.

_____. LEI ORGÂNICA DO MUNICÍPIO. Revisada por Assembleia Municipal Constituinte em 15 de dezembro de 2006. Disponível em: <http://www.cmfor.ce.gov.br/bimg04/leis_brasil/lorg.htm>. Acesso em: 20 jun. 2016.

_____. LEI N. 10.095, DE 27 DE SETEMBRO DE 2013. (Plano Plurianual do Município de Fortaleza – 2014/2017). Fortaleza: Diário Oficial do Município, 2013. Disponível em: <http://www.fortaleza.ce.gov.br/sites/default/files/ppa_final.pdf>. Acesso em: 20 jun. 2016.

_____. LEI N. 9.825, DE 11 DE NOVEMBRO DE 2011. Dispõe sobre a instituição do Programa Educação Fiscal do Município de Fortaleza e dá outras providências. Fortaleza: Diário Oficial do Município, 2011. Disponível em: <https://www.sefin.fortaleza.ce.gov.br/phocadownload/downloads/Legislacao/Leis/2011/LEI_N9825_2011_educacao_fiscal_2011.pdf>. Acesso em: 7 jul. 2017.

_____. PROJETO DE LEI – PLANO PLURIANUAL – 2014/2017. Fortaleza: Câmara Municipal, 2013. Disponível em: <http://www.fortaleza.ce.gov.br/sites/default/files/ppa_final.pdf>. Acesso em: 20 jun. 2016.

_____. REGULAMENTO DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA – ISSQN. Fortaleza: Diário Oficial do Município, 2010. Disponível em: <https://www.sefin.fortaleza.ce.gov.br/phocadownload/downloads/Legislacao/Regulamentos/2004/RISSQN_Out_2010_D.pdf>. Acesso em: 7 jul. 2017.

FRANÇA. Déclaration des droits de l'homme et du Citoyen du 26 août 1789. Disponível em: <<http://www.assemblee-nationale.fr/histoire/dudh/1789.asp>>. Acesso em: 17. jan. 2017.

_____. LOI N° 2005-358 DU 20 AVRIL 2005 TENDANT À CRÉER UN CONSEIL DES PRÉLÈVEMENTS OBLIGATOIRES. Paris: JORF, n. 93, 21 avr. 2005, p. 6973, texte n. 2. Disponível em: <<https://www.legifrance.gouv.fr/affichTexte.do?cidTexte=JORFTEXT000000238244&categorieLien=id>>. Acesso em: 18 jul. 2017.

FRANÇA (verbete, autoria múltipla e desconhecida). *In*: **Wikipédia** – A enciclopédia livre, atual. em 16 jul. 2017 (19h001min). Disponível em: <<https://pt.wikipedia.org/wiki/Fran%C3%A7a>>. Acesso em: 18 jul. 2017.

FUNDAÇÃO GETÚLIO VARGAS; ORDEM DOS ADVOGADOS DO BRASIL. **Exame de ordem em números**. Rio de Janeiro: FGV Projetos, 2014. Disponível em: <http://fgvprojetos.fgv.br/sites/fgvprojetos.fgv.br/files/exame_de_ordem_em_numeros.pdf>. Acesso em: 19 jul. 2017.

FURTADO, Andrade. O clima da liberdade. **Revista da Faculdade de Direito**, Fortaleza, v.1, 2ª fase, 1946, p.41-43.

GALDINO, Flávio. **Introdução à teoria dos custos dos direitos** – direitos não nascem em árvores. Rio de Janeiro: Lúmen Juris, 2005.

GASSEN, Valcir. **A tributação do consumo**. Florianópolis: Momento Atual, 2004.

GARCIA, Maria. **Desobediência civil: direito fundamental**. 2. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

GARGARELLA, Roberto. **El derecho a resistir a el derecho**. 1. ed. Buenos Aires: Mino y Dávila, 2005.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

GOMES, Carlos Roberto de Miranda. O tributo. *In*: ELALI, André; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; TRENNEPOHL, Terence (Coord.). **Direito tributário**. Homenagem a Hugo de Brito Machado. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 53-68.

GOYARD-FABRE, Simone. **O que é democracia?** A genealogia filosófica de uma grande aventura humana. Tradução: Cláudia Berliner. São Paulo: Martins Fontes, 2003.

GRAU, Eros Roberto. **Regiões metropolitanas: regime jurídico**. 1. ed., São Paulo: Bushatsky, 1974.

GRUPO de Educação Fiscal Municipal realiza atividade para escolas do Polo 5. **Portal da Transparência**. Prefeitura Municipal de João Pessoa. 11 jun. 2013. Disponível em: < view-

source:<http://transparencia.joaopessoa.pb.gov.br/409/grupo-de-educacao-fiscal-municipal-realiza-atividade-para-escolas-do-polo-5.html>>. Acesso em: 6 jun. 2017.

GUERRA, Gregório de Matos. **Obra Poética**. 3. ed., Rio de Janeiro: Editora Record, 1992.

HABERMAS, Jürgen. **Ensayos políticos**. Barcelona: Península. 1984.

HAULY, Luiz Carlos. Reforma Tributária 2017. Para fazer o Brasil crescer e distribuir rendas com justiça social (apresentação). Brasília: Câmara dos Deputados, 2017. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/comissoes/comissoes-temporarias/especiais/55a-legislatura/reforma-tributaria/documentos/outros-documentos/apresentacao-dep-hauly>>. Acesso em: 10 dez. 2016.

HIEZ, David (Ed.); VILLALBA, Bruno (Ed.). **La désobéissance civile**: approches politique et juridique. Villeneuve-d'Ascq (França): Septentrion Presses Universitaires, 2008.

HOLTGREWE, Karl Georg. **Der steuerwiderstand**: das Verhalten des Steuerpflichtigen im Lichte der modernen Psychologie. Berlin: Duncker & Humblot, 1954.

HOUAISS, Antônio; VILLAR, Mauro; FRANCO, Francisco Manoel de Mello. **Dicionário Houaiss da língua portuguesa**. 1. ed. 1. reimp. com alterações. Rio de Janeiro, RJ: Objetiva: Instituto Antônio Houaiss de Lexicografia, 2009.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. **Brasil em números**. Vol. 24, ano 2016. Rio de Janeiro: IBGE, 2016. Disponível em: <http://biblioteca.ibge.gov.br/visualizacao/periodicos/2/bn_2016_v24.pdf>. Acesso em: 18 jul. 2017.

ITÁLIA. SENATO DELLA REPUBBLICA. COSTITUZIONE DELLA REPUBBLICA ITALIANA. Roma: Tipografia del Senato, 2012. Disponível em: <<https://www.senato.it/documenti/repository/istituzione/costituzione.pdf>>. Acesso em: 25 fev. 2017.

JUNGBLUT, Cristiane. Temer diz a parlamentares que reforma tributária é o próximo passo, **O Globo** [on line], 18 jul. 2017. Disponível em: <<https://oglobo.globo.com/economia/temer-diz-parlamentares-que-reforma-tributaria-o-proximo-passo-21603334>>. Acesso em: 18 jul. 2017.

KERSTING, Gabriele. **Steuerwiderstand und steuerkultur**: der kampf gegen das umgeld im königreich württemberg (1819-1871). Berlin: Kohlhammer, 2006.

LAURENT, Alain (Coord.). **Théories contre l'impôt**. Paris: Les Belles Lettres, 2000.

LAWAND JUNIOR, Antonio Elian. Breves sintaxes entre urbe e democracia. **Nomos**: Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC, Fortaleza, v.30, n.1, 2010, p.13-45. Disponível em: <http://www.repositorio.ufc.br/bitstream/riufc/12172/1/2010_art_aelawandjunior.pdf>. Acesso em: 14 jan. 2017.

LEITE, André Gustavo Barros. Constitucionalidade da cláusula geral antievasão atípica - Art. 116, parágrafo único do CTN. In: ELALI, André; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito;

TRENNEPOHL, Terence (Coord.). **Direito Tributário**. Homenagem a Hugo de Brito Machado. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 651-684.

LOBO, Maria Teresa de Almeida Rosa Cárcamo. O direito de não pagar tributo injusto – uma nova forma de resistência fiscal. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **O tributo: reflexão multidisciplinar sobre sua natureza**. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 179-189.

LOCKE, John. **Segundo tratado sobre o Governo**: ensaio relativo à verdadeira origem, extensão e objetivo do governo civil. São Paulo: Editora Martin Claret, 2009.

LOPES, Cidália Maria da Mota. A psicologia fiscal e os custos psicológicos em Portugal: uma nova abordagem. *In*: SANTOS, António Carlos dos (Coord.); LOPES, Cidália Maria da Mota (Coord.). **Fiscalidade - Outros olhares**. Porto: Vida Económica Editorial, 2013, p. 179-199.

LOVELL, Jarret S. **Crimes of dissence**. Civil disobedience, criminal justice and the politics of conscience. New York City: New York University Press, 2009.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Ainda a restituição dos tributos indiretos. **Nomos** (Fortaleza), v. 32.2, p. 223-274, 2012. Disponível em: <<http://www.periodicos.ufc.br/index.php/nomos/article/view/359>>. Acesso em: 17 dez. 2016.

_____. Algumas notas sobre a prova no planejamento tributário. **Revista da Faculdade de Direito**, Fortaleza, v.34, n.2, 2013, p. 143-172. Disponível em: <<http://www.repositorio.ufc.br/handle/riufc/11814>>. Acesso em 10 fev. 2017.

_____. Ética nas relações tributárias. *In*: NETO, Argemiro Torres; MACHADO, Sandra Maria Olimpio (Coords.); MARINO, Carlos Eduardo dos Santos; BELCHIOR, Germana Parente Neiva; SILVA, Imaculada Maria Vidal. 15 anos do Programa de Educação Fiscal do estado do CEARÁ: memórias e perspectivas. Fortaleza: Fundação SINTAF, 2014, p. 31-46. Disponível em: <<http://www.fundacaosintaf.org.br/baixar.php?arquivo=arquivos/files/publicacoes/memorias.pdf>>. Acesso em: 6 ago. 2017.

_____. **O direito e sua ciência**. Uma introdução à Epistemologia Jurídica. São Paulo: Malheiros, 2016.

_____. **Repetição do tributo indireto**: Incoerências e contradições. São Paulo: Malheiros, 2011.

_____; MAIA, Debora Bezerra de Menezes Serpa. Cidadania fiscal e tributação indireta: falta de transparência e dificuldades no acesso à justiça. *In*: BASSO, Ana Paula; MURTA, Antonio Carlos Diniz; FEITOSA, Raymundo Juliano Rego (Coords.). **Direito tributário I**. Florianópolis: CONPEDI, 2014, p. 53-73. Disponível em: <<http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=de3a1d8c27100134>>. Acesso em: 6 jun. 2017.

MACHADO, Hugo de Brito. **A função do tributo nas ordens econômica, social e política**. 1985. 234 fl.; Dissertação (mestrado) - Universidade Federal do Ceará, Faculdade de Direito, Fortaleza-CE, 1985.

_____. A irretroatividade da súmula vinculante 24 e a prescrição impeditiva da ação penal. **Nomos**: Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC, Fortaleza, v.33, n.1, 2013, p. 109-119. Disponível em: <<http://www.periodicos.ufc.br/index.php/nomos/article/viewFile/870/847>>. Acesso em: 14 fev. 2017.

_____. A importância dos conceitos jurídicos na hierarquia normativa: natureza meramente didática do art. 110 do CTN. **Nomos**: Revista do Curso de Mestrado em Direito da UFC, v. 22, ed. esp., jan./dez. 2003, p. 129-160. Fortaleza: Imprensa Universitária – UFC, 2003.

_____. Breves notas sobre o planejamento tributário. *In*: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; ANDRADE, José Maria Arruda de (Coord). **Planejamento tributário**. São Paulo: MP, 2007.

_____. Constituinte e reforma tributária. **Nomos**: Revista do Curso de Mestrado em Direito da UFC, v.6, n.2, jul./dez. 1987, p. 29-67. Fortaleza: Imprensa Universitária – UFC, 1987.

_____. **Curso de direito constitucional tributário**. 2. ed., São Paulo: 2015.

_____. **Curso de direito tributário**. 37. ed.. São Paulo: Malheiros, 2016.

_____. Em Defesa dos Conselhos de Contribuinte. **Trinolex.com** (Franca), v. 03, p. 18-19, 2006. Disponível em: <<http://www.dominiopublico.gov.br/download/texto/bd000015.pdf>>. Acesso em: 6 ago. 2017.

_____. Imposto sobre grandes fortunas. Opinião. Artigos. **O POVO**, quarta-feira, 22 de abril de 2015.

_____. Inexigibilidade de Outra Conduta nos Crimes Contra a Ordem Tributária. **Tribuna do Ceará**, Fortaleza, p. 4A - 4A, 14 set. 1997. Disponível em: <<http://www.dominiopublico.gov.br/download/texto/bd000022.pdf>>. Acesso em: 6 ago. 2017.

_____. **Interpretação e aplicação da lei tributária**. Fortaleza, CE: ICET, 2010.

_____. **Introdução ao estudo do direito**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

_____. **Introdução ao planejamento tributário**. São Paulo: Malheiros, 2014.

_____. Lei complementar tributária. *In*: **Anais do Seminário Ministro Aliomar Baleeiro**. Conselho da Justiça Federal, Centro de Estudos Judiciários. Brasília: CJF, 2010. Disponível em: <<http://www.cjf.jus.br/CEJ-Coedi/gd/documentos/Conferencias%20completas%20com%20foto.pdf>>. Acesso em: 23 jun. 2016.

_____. Morosidade, formalismo e ineficácia das decisões judiciais. Uma sugestão para a revisão constitucional. **Revista de Informação Legislativa**, ano 30, n. 120, out./dez. 1993, Brasília: Senado Federal, 1993. Disponível em: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/176165/000482863.pdf?sequence=3>>. Acesso em: 28 dez. 2016.

_____. **O cobrador de tributo**. Em 21.01.2003. Disponível em: <http://sistemas.qis.com.br:8084/hugomachado/conteudo.asp?home=1&secao=2&situacao=2&doc_id=85>. Acesso em: 25 dez. 2016.

_____. **O conceito de tributo no direito brasileiro.** Rio de Janeiro, RJ: Forense, 1987.

_____. O direito de compensar e o artigo 170 - A do CTN. *In: Grandes questões atuais do direito tributário*, vol. 5, São Paulo: Dialética, 2001.

_____. O princípio da legalidade tributária na constituição de 1988. **Nomos: Revista do Curso de Mestrado em Direito da UFC**, v. 7/8, n. 2, jan./dez. 1988/1989, p.113-131, Fortaleza: Imprensa Universitária – UFC, 1989.

_____. **Os direitos fundamentais do contribuinte e a efetividade da jurisdição.** Tese (Doutorado). Universidade Federal de Pernambuco. Recife: UFPE, 2009. Disponível em: <http://repositorio.ufpe.br/bitstream/handle/123456789/4003/arquivo5668_1.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Acesso em: 21 fev. 2017.

_____. **Os princípios jurídicos da tributação na constituição de 1988.** 4. ed. São Paulo: Dialética, 2001.

_____. Responsabilidade pessoal do agente público por danos ao contribuinte. *In: BRITO, Edvaldo; ROSAS, Roberto (Coord.). Dimensão jurídica do tributo.* Estudos em homenagem ao Professor Dejalma de Campos. São Paulo: Meio Jurídico, 2003.

_____. **Teoria geral do direito tributário.** São Paulo: Malheiros, 2015.

_____. Tributação oculta e garantias constitucionais. Em 25.06.2003. Disponível em: <http://sistemas.qis.com.br:8084/hugomachado/conteudo.asp?home=1&secao=2&situacao=2&doc_id=167>. Acesso em: 17 dez. 2016.

_____. Tributação oculta. Em 03.07.2002. Disponível em: <http://sistemas.qis.com.br:8084/hugomachado/conteudo.asp?home=1&secao=2&situacao=2&doc_id=74>. Acesso em: 17 dez. 2016.

MACHADO, Patrícia Marla Farias Lima. **A solidariedade e o Estado:** do valor à norma jurídica. 2007. 228 f.: Dissertação (mestrado) - Universidade Federal do Ceará, Programa de Pós-Graduação em Direito, Fortaleza-CE, 2007.

MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. Algumas questões relacionadas à tributação no Estado contemporâneo: arrecadação e gasto eficientes, democracia e segurança nas relações. *In: ELALI, André; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; TRENNEPOHL, Terence (Coord.). Direito tributário: homenagem a Hugo de Brito Machado.* São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 145-164.

MAIA, Debora Bezerra de Menezes Serpa. **Tributação indireta e cidadania fiscal:** uma análise dos mecanismos de conscientização para mitigação da anestesia fiscal. 2015. Dissertação (mestrado) - Universidade Federal do Ceará, Faculdade de Direito, Programa de Pós-Graduação em Direito, Fortaleza-CE, 2015. Disponível em: <<http://pergamumweb.sti.ufc.br:8080/pergamumweb/vinculos/000025/0000259c.pdf>>. Acesso em: 20 jan. 2017.

MALUF, Carlos Alberto Dabus; MALUF, Adriana Caldas do Rego Freitas Dabus. **Comentários ao estatuto da cidade:** lei n. 10.257, de 10 de julho de 2001. São Paulo, SP: Atlas, 2001.

MALUF, Sahid. **Teoria geral do Estado**. 28. ed. rev. e atual. pelo prof. Miguel Alfredo Maluf Neto. São Paulo: Saraiva, 2008.

MARINS, James. **Defesa e vulnerabilidade do contribuinte**. São Paulo: Dialética, 2009.

_____. Proteção de direitos fundamentais e o paradoxo da contracautelaridade no mandado de segurança. *In*: ELALI, André; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; TRENNEPOHL, Terence (Coord.). **Direito tributário**. Homenagem a Hugo de Brito Machado. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 777.

MARQUES JUNIOR, William Paiva. Notas em torno do valor democrático no novo constitucionalismo latino-americano. **Revista da Faculdade de Direito**, Fortaleza, v.35, n.1, 2014, p.205-252.

MARQUES, Antonio Sérgio Peixoto. Controle social e judicial do orçamento público: uma abordagem sob a perspectiva da cidadania participativa. 2008. 200 f.: Dissertação (mestrado) - Universidade Federal do Ceará, Faculdade de Direito, Programa de Pós-Graduação em Direito, Fortaleza/CE, 2008.

MARQUES, Felipe Meira. **A redefinição da noção de cidadania no supercapitalismo: de cidadão a consumidor**. 2014. 113 f.: Dissertação (mestrado) - Universidade Federal do Ceará, Programa de Pós-Graduação em Direito, Fortaleza-CE, 2014. Disponível em: <<http://www.repositoriobib.ufc.br/000019/0000193c.pdf>>. Acesso em: 13 mar. 2017.

MARTÍN OVIEDO, Jose Maria. **Lecturas de psicologia financeira**. Madrid: Ed. de Derecho Financiero, 1973.

MARTINÓN, Ruth. Fraude fiscal. **Eunomía**. Revista en Cultura de la Legalidad, Nº 2, marzo – agosto 2012, p. 170-175. Disponível em: <<http://e-revistas.uc3m.es/index.php/EUNOM/article/viewFile/2081/1014>>. Acesso em: 13 fev. 2017.

MARTINS FILHO, Luiz Dias. COSTA, Marcio Cesar. Direito de resistência – desobediência civil: uma realidade também no âmbito tributário. *In*: **Direito Tributário**. Olhar Crítico na Estrutura Tributária Brasileira. Estudos em homenagem à professora Julcira Maria de Mello Vianna. São Paulo: Claris, 2016.

MARTUSCELLI, Fernando José Dutra. **Código de defesa do contribuinte**. Belo Horizonte: Líder Cultura Jurídica, 2001.

MEDAUER, Odete. **Direito administrativo moderno**. 7. ed. rev. e atual. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito municipal brasileiro**. 15. ed. atual. São Paulo: Malheiros, 2006.

MELO FILHO, Urbano Vitalino de. **Direito Municipal em Movimento**. Belo Horizonte: Del Rey, 1999.

MENDONÇA, Maria Lírida Calou de Araújo e. **Entre o público e o privado: as organizações sociais no direito administrativo brasileiro e participação democrática na administração pública**. Tese (Doutorado). Universidade Federal de Pernambuco. Recife: UFPE, 2004. Disponível em:

<http://www.repositorio.ufpe.br/bitstream/handle/123456789/3814/arquivo4960_1.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Acesso em: 23 fev. 2017.

_____; HOLANDA, Marcus Mauricius. A Administração Pública Municipal como Fomentadora do Desenvolvimento Social e Econômico. **Sequência**, v. 37, n. 74, 2016, Florianópolis: UFSC, 2016, p. 207-232. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/seq/n74/0101-9562-seq-74-00207.pdf>>. Acesso em: 7 jul. 2017.

_____; ARAÚJO, Guilherme Dourado Aragão Sá. Constituição, direitos fundamentais e democracia: a constitucionalização do direito administrativo moderno. *In*: CONPEDI/UFPB. (Org.). **Direito e Administração Pública II**. 1ed. Florianópolis: CONPEDI, 2014, v. 1, p. 242-262. Disponível em: <<http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=0871af0e2e24e2b7>>. Acesso em: 7 jul. 2017.

MESQUITA, Maria Margarida Cordeiro. **Direito de resistência e ordem fiscal**: reflexões sobre o artigo 106, no. 3, da Constituição da República Portuguesa, Coimbra: Gráfica de Coimbra, 1996.

MEZZARROBA, Orides; GALINDO, Fernando (org.). **Democracia eletrônica**. Lefis 11. Zaragoza: Prensas Universitarias de Zaragoza, 2010.

MILESKI, Helio Saul. **O controle da gestão pública**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

MILL, John Stuart. **Principles of political economy, with some of their applications to social philosophy**, 1872.

MINSKY, Hyman Phillip. The financial instability hypothesis, **Working paper n. 74**, Levy Economics Institute of Bard College, maio de 1996. Annandale-on-Hudson, NY: Levy Institute, 1996. Disponível em: <<http://www.levyinstitute.org/pubs/wp74.pdf>>. Acesso em: 23 fev. 2017.

MONEBHURRUN, Nitish. **Manual de metodologia jurídica**. Técnicas para argumentar em textos jurídicos. São Paulo: Saraiva, 2015.

MORAIS JUNIOR, Victor Hugo Cabral de. **Uma proposta de tributação ideal para a consecução dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil**. 2015. Dissertação (mestrado) - Universidade Federal do Ceará, Faculdade de Direito, Programa de Pós-Graduação em Direito, Fortaleza-CE, 2015. Disponível em: <<http://pergamumweb.sti.ufc.br:8080/pergamumweb/vinculos/000025/000025a9.pdf>>. Acesso em: 12 jan. 2017.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. Princípios informativos e interpretativos do direito administrativo. *In*: MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. **Mutações do direito público**. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 265-313.

MOTA, Sergio Ricardo Ferreira. **Imposto sobre grandes fortunas no Brasil**: origens, especulações e arquétipo constitucional. São Paulo, SP: MP Editora, 2010.

MOURÃO, Paulo Jorge Reis. **Quatro ensaios sobre a ilusão fiscal**. Tese (Doutorado). Universidade do Minho. Escola de Economia e Gestão. Minho: UM, 2009. Disponível em:

<https://repositorium.sdum.uminho.pt/bitstream/1822/9669/1/tese_pmourao.pdf>. Acesso em: 18 set. 2016.

MÜLLER, Friedrich. **Fragmento (sobre) o poder constituinte do povo**. Trad. Peter Naumann. – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2004.

_____. **Quem é o povo?** A questão fundamental da democracia. Com uma introdução de Ralph Christensen. Trad. por Peter Naumann e rev. de Paulo Bonavides. 3. ed. São Paulo: Max Limonad, 2003.

NABAIS, José Casalta. A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos. Disponível em: <<http://www.egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/anexos/15184-15185-1-PB.pdf>>. Acesso em: 18 ago. 2016.

_____. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 2004.

NASCIMENTO, Maria Daniele Silva do. **A sociedade dos cidadãos: os paradoxos da democracia moderna**. NOMOS: Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC, Fortaleza, v.33, n. 2, 2013, p. 155-170.

OLIVEIRA JUNIOR, Raimundo Frutuoso de. **A análise econômica do direito e o uso da curva de Laffer na efetivação do direito fundamental à vedação do confisco tributário**. 2011. 299 f.: Dissertação (mestrado) - Universidade Federal do Ceará, Programa de Pós-Graduação em Direito, Fortaleza-CE, 2011.

OLIVEIRA, Luciano. Não fale do código de Hamurábi! A pesquisa sociojurídica na pós-graduação em Direito. *In*: OLIVEIRA, Luciano. **Sua excelência o comissário e outros ensaios de sociologia jurídica**. Rio de Janeiro: Letra Legal, 2004, pp. 137-167.

OLIVEIRA, Maria Alessandra Brasileiro de. A Proteção aos Direitos do Contribuinte e a Adequada Interpretação Constitucional. *In*: ELALI, André; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; TRENNEPOHL, Terence (Coord.). **Direito tributário**. Homenagem a Hugo de Brito Machado. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 327-348.

OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Comentários ao Estatuto da Cidade**. 2. ed. rev., atual. e ampl.. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2005.

ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS. DECLARAÇÃO UNIVERSAL DOS DIREITOS HUMANOS. Adotada e proclamada pela Resolução n. 217 A (III) da Assembléia Geral das Nações Unidas em 10 de dezembro de 1948. Disponível em: <<http://www.direitoshumanos.usp.br/index.php/Declara%C3%A7%C3%A3o-Universal-dos-Direitos-Humanos/declaracao-universal-dos-direitos-humanos.html>>. Acesso em: 7 jul. 2017.

ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO; FUNDAÇÃO INTERNACIONAL E IBERO-AMERICANA DE ADMINISTRAÇÃO E POLÍTICAS PÚBLICAS. **Building tax culture, compliance and citizenship: a global source book on taxpayer education**. Paris: OECD Publishing, 2015. Disponível em: <http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/building-tax-culture-compliance-and-citizenship_9789264205154-en#.WXD7Pojytpg>. Acesso em: 20 jul. 2017.

ORIHUELA, Ignacio Burgoa. **El jurista y el simulador del derecho**. 19. ed., 1. reimp., Cidade do México: Editorial Porrúa, 2010.

PAGLIARINI, Alexandre Coutinho. Direitos humanos, constituição e democracia na nação e no mundo. **Nomos**: Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC, Fortaleza, v. 25, 2006, p. 21-32. Disponível em: <http://www.repositorio.ufc.br/bitstream/riufc/12340/1/2006_art_acpagliarini.pdf>. Acesso em: 12 fev. 2017.

PALMA, Clotilde Celorico. O código de conduta da fiscalidade das empresas e a boa governança fiscal. **Nomos**: Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC, Fortaleza, v.30, n.2, p. 211-225, jul./dez. 2010. Disponível em: <<http://www.repositoriobib.ufc.br/000024/00002400.pdf>>. Acesso em: 3 fev. 2017.

PAUPÉRIO, Artur Machado. **Introdução ao estudo do direito**. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

PESSOA, Gabriela Pimentel. **A legitimação do estado democrático de direito por meio da participação democrática**: mecanismos de atuação direta do cidadão contribuinte no orçamento público. 2013. 123 f.: Dissertação (mestrado) - Universidade Federal do Ceará, Programa de Pós-Graduação em Direito, Fortaleza-CE, 2013.

PINTO, Victor Carvalho. **Direito urbanístico**: plano diretor e direito de propriedade. 3. ed. rev. e atual.. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011.

PLANO Plurianual de Fortaleza inicia etapa de participação popular. 15 de maio de 2013. Disponível em: <<http://www.fortaleza.ce.gov.br/noticias/planejamento/plano-plurianual-de-fortaleza-inicia-etapa-de-participacao-popular>>. Acesso em: 21 jun. 2016.

PONT MESTRES, Magin. **El Problema de la Resistencia Fiscal**: sus causas a la luz de la Psicología, su solución a través del Derecho Financiero y de la Educación Fiscal. Prólogo del Prof. Fernando Sainz de Bujanda. Barcelona: Bosch, 1972.

_____. **Estudios sobre temas tributarios actuales**, Volumen Segundo, Barcelona: Universitat de Barcelona, 1987.

_____. **La fiscalidad a debate**: recopilación de artículos publicados en La Vanguardia española, en el período 1966 a 1971. Barcelona: Boxareu, 1973.

_____. **Realismo político**. El realismo político de nuestros días se há de contemplar sin nostalgias ni quimeras, sin continuismos inmovilistas y sin rupturas violentas. Barcelona: Plaza & Janes, 1977.

_____. **Temas polémicos de tributación**. Prólogo de Antonio Lancuentra Buerba. Barcelona: Estudios de Empresologia, 1966.

PONTE NETO, José Júlio da. **Poder público local e cidadania**: atores políticos sociais na construção da democracia participativa no município de Fortaleza - uma análise dos anos de 1990 a 2004. Fortaleza: Universidade de Fortaleza, 2008.

PORTUGAL. CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA PORTUGUESA. Lisboa: Assembleia da República, 1976. Disponível em:

<<http://www.parlamento.pt/Legislacao/Paginas/ConstituicaoRepublicaPortuguesa.aspx>>. Acesso em: 12 fev. 2017.

PREFEITURA realiza o 35º sorteio do Nota Fortaleza com mais um sorteio. **Portal SEFIN**. Prefeitura Municipal de Fortaleza. 17 abr. 2017. Disponível em: <<https://www.sefin.fortaleza.ce.gov.br/noticias/3794-nota-fortaleza>>. Acesso em: 6 jun. 2017.

PUVIANI, Amilcare. **Teoria della illusione finanziaria**. Palermo: Sandro, 1903.

RAWLS, John. **Uma teoria da justiça**. Tradução de Alimiro Pistta e Lenita Maria Rímoli Esteves. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

RIVILLAS, Borja Díaz; BALTAZAR, Antonio Henrique Lindemberg. Tax education and citizenship in Latin America, **Tax Administration Review**, n. 38, feb. 2015, p. 44-67. Disponível em: <http://educacionfiscal.org/files/2015-05/rew-38_rivillas_baltazarenglish.pdf>. Acesso em: 20 jul. 2017.

ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Grandes questões atuais do direito tributário**. 19. vol., São Paulo: Dialética, 2015.

RODRIGUES, Francisco Luciano Lima; JUCÁ, Roberta Laena Costa. Município: espaço público ideal para a concretização da democracia participativa. **Nomos**: Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC, Fortaleza, v. 24, 2005, p. 75-86. Disponível em: <http://www.repositorio.ufc.br/bitstream/riufc/12286/1/2005_art_flrodrigues.pdf>. Acesso em: 13 fev. 2017.

ROSSET, Patrícia. Processo legislativo e a participação cidadã. **Nomos**: Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC, Fortaleza, v.28, n.2, 2008, p.83-96. Disponível em: <<http://periodicos.ufc.br/index.php/nomos/article/view/11755/9839>>. Acesso em: 2 fev. 2017.

SALMORÁN, Rolando Tamayo y. **El derecho y la ciencia del derecho**. Introducción a la ciencia jurídica. 1. ed., 1. reimp., Cidade do México: Instituto de Investigaciones Jurídicas, 1986.

SANTIAGO, Julio Cesar. Moralidade tributária: um projeto de estudos para a fundamentação da tributação no Brasil, **RFPTD** (Uerj), v. 3, n.3, 2015. Disponível em: <<http://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfptd/article/download/15588/11823>>. Acesso em: 10 fev. 2017.

SANTOS, Boaventura de Souza. **Reinventar a democracia**. Cadernos democráticos, Lisboa: Gradiva, 1998.

_____. **Portugal**: ensaio contra a autoflagelação. Coimbra: Edições Almedina, 2011.

SANTOS, António Carlos dos. Planejamento fiscal, evasão fiscal, elisão fiscal: o fiscalista no seu labirinto. **Nomos**: Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC, Fortaleza, v.30, n.2, 2010, p.227-266. Disponível em: <http://www.repositorio.ufc.br/bitstream/riufc/12001/1/2010_art_acsantos.pdf>. Acesso em: 1º mar. 2017.

SANTOS, António Carlos dos (Coord.); LOPES, Cidália Maria da Mota (Coord.). **Fiscalidade** - Outros olhares. Porto: Vida Económica Editorial, 2013.

SANTOS, José Albano. O conflito entre o imposto e a propriedade – uma perspectiva histórica. In: SANTOS, António Carlos dos (Coord.); LOPES, Cidália Maria da Mota (Coord.). **Fiscalidade** - Outros olhares. Porto: Vida Económica Editorial, 2013, p. 85-114.

SANTOS, Ramon Tomazela. Os mecanismos de resistência fiscal e as condições para a dedução de despesas em operações com paraísos fiscais: reflexões sobre o artigo 26 da Lei n. 12.249/2010, **Revista dialética de direito tributário**, n. 230, p. 128–148, nov., 2014.

SAULE JÚNIOR, Nelson (Org.). **Direito urbanístico**: vias jurídicas das políticas urbanas. Porto Alegre, RS: Sergio Antonio Fabris, 2007.

SAUSGRUBER, Rupert; TYRAN, Jean-Robert. Testing the Mill hypothesis of fiscal illusion. **Public Choice**, vol. 122, n.1/2, p. 39-68, Jan 2005.

SAY, Léon. **Les solutions démocratiques de la question des impôts**: conférences faites a l'Ecole des Sciences Politiques. Tome Premier. Paris: Guillaumin et Cie., 1886.

SCHIER, Adriana da Costa Ricardo. **A participação popular na administração pública**: o direito de reclamação. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.

SCHMÖLDERS, Günter. **The psychology of money and public finance**. Selected and introduced by Björn Frank and Erich Kirchler. Translations by Iain Grant and Karen Green. New York: Palgrave MacMillan, 2006.

SCHOLZ, Rejane Teresinha. **O princípio da informação no direito tributário**. Dissertação (Mestrado). Pontifícia Universidade Católica do Paraná. Centro de Ciências Jurídicas e Sociais. Mestrado em Direito Econômico e Social. Curitiba: PUC-PR, 2005. Disponível em: <http://www.biblioteca.pucpr.br/tede//tde_arquivos/1/TDE-2005-11-09T075302Z-231/Publico/RejaneScholzDto.pdf>. Acesso em: 14 jul. 2017.

SCHREIBER, Mariana. Operação Zelotes: Alvo de escândalo bilionário de corrupção, o Carf deveria ser extinto? **BBC Brasil**, Brasília, 15 abr. 2015. Disponível em: <http://www.bbc.com/portuguese/noticias/2015/04/150414_carf_corrupcao_ms_rb>. Acesso em: 18 jul. 2017.

SEVEGNANI, Joacir. **A resistência aos tributos no Brasil**: estado e sociedade em conflito, Florianópolis: Conceito Editorial, 2009.

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 27. ed., rev. e atual. até a EC n. 52. São Paulo: Malheiros, 2006.

_____. **Direito urbanístico brasileiro**. 6. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2010.

SILVA, Suzana Tavares da. **Direito fiscal**. 1. ed, Coimbra: Imprensa da Universidade de Coimbra, 2015.

SPANTIGATI, Frederico. **Diritto urbanistico**. Col. Diritto e Istituzioni. Ricerche dirette da G. Berti. Vol. 11. Padova: CEDAM, 1990.

SNODGRASS, Mary Ellen. **Civil disobedience**: an Encyclopedic History of Dissidence in United States. New York City: Routledge, 2015.

SOARES, Domitília Diogo. **Percepção social da fiscalidade em Portugal**. Coimbra: Almedina, 2004.

_____; MARQUES, Rafael. A sociologia fiscal: um esboço histórico. *In*: SANTOS, António Carlos dos (Coord.); LOPES, Cidália Maria da Mota (Coord.). **Fiscalidade** - Outros olhares. Porto: Vida Económica Editorial, 2013, p. 115-162.

SÓFOCLES. **Antígona**. Trad. de Millôr Fernandes. 8. ed. São Paulo: Editora Paz e Terra, 2008.

SOUSA, Raquel Sofia Quaresma Teixeira Campelo de. **As garantias dos contribuintes**. Tese do I Curso da Pós-Graduação em Direito Fiscal. Faculdade de Direito da Universidade do Porto. Centro de Investigação Jurídico Económica. Porto: FDUP/CIJE, 2005. Disponível em: <<http://www.cije.up.pt/download-file/110>>. Acesso em: 10 jan. 2017.

STRECK, Lênio Luiz; MORAIS, José Luis Bolzan de. **Ciência política e teoria geral do Estado**. 3. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2003.

STRÜMPPEL, Burkhard. **Steuer-moral und Steuerwiderstand der deutschen Selbständigen**: ein Beitrag zur Lehre von den Steuerwirkungen. Berlin: Springer Fachmedien Wiesbaden, 1966.

SUNSTEIN, Cass; HOLMES, Stephen. **The cost of rights**: why liberty depends on taxes. Nova York: W.W. Norton & Company, 1999.

THOREAU, Henry David. **A desobediência civil**. Trad. de Sérgio Karam. Porto Alegre: LP&M, 2006.

TIPKE, Klaus. **Moral tributaria del Estado y del contribuyente**. (Besteuerungsmoral and Steuer-moral). Trad. de Pedro Molina. Marcial Pons: Madrid, Barcelona, 2002.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002.

TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito tributário e direito privado**: autonomia privada, simulação, elusão tributária. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

TORRES, Ricardo Lobo. Moralidade e Finanças Públicas. *In*: DIREITO, Carlos Alberto Menezes (Org.). **Estudos em homenagem ao Prof. Caio Tácito**. Rio de Janeiro: Renovar, 1997. p. 525-561.

_____. O princípio da proporcionalidade e as normas antielisivas no Código Tributário da Alemanha. *In*: ELALI, André; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; TRENNEPOHL, Terence (Coord.). **Direito tributário**. Homenagem a Hugo de Brito Machado. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 929-944.

TREMBLAY, Pierre P. **L'argent de l'État**. Pourquoi et comment. Tome 1. Le Revenu. 1. ed., Québec: Presses de l'Université du Québec, 2012.

TURCHI, Alessandro. **Coscienti evasori**. Problemi e prospettive dell'obiezione fiscale. Milão: Franco Angelli, 2011.

UGARTEMENDIA ECEIZABARRENA, Juan Ignacio. **La desobediencia civil en el estado constitucional democrático**. Madrid: Marcial Pons, 1999.

ULLMANN, Hans-Peter. **Der deutsche Steuerstaat**: Geschichte der öffentlichen Finanzen. München: C. H. Beck, 2005.

VIEIRA, Evaldo Amaro. **O que é desobediência civil?** Coleção Primeiros Passos. São Paulo: Brasiliense, 1983.

VITA, Jonathan Barros. Teoria Geral das normas antielisivas (re)definição e classificação. *In*: ELALI, André; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; TRENNEPOHL, Terence (Coord.). **Direito tributário**. Homenagem a Hugo de Brito Machado. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 95-128.

WEBLEY, Paul. **Tax evasion**: an experimental approach. Cambridge: Cambridge University Press, 1991.