

**XXV ENCONTRO NACIONAL DO
CONPEDI - BRASÍLIA/DF**

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

DEMETRIUS NICHELE MACEI

LIZIANE ANGELOTTI MEIRA

ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA

Todos os direitos reservados e protegidos.

Nenhuma parte destes anais poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria – CONPEDI

Presidente - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – UNICAP

Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Ingo Wolfgang Sarlet – PUC - RS

Vice-presidente Sudeste - Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim – UCAM

Vice-presidente Nordeste - Profa. Dra. Maria dos Remédios Fontes Silva – UFRN

Vice-presidente Norte/Centro - Profa. Dra. Julia Maurmann Ximenes – IDP

Secretário Executivo - Prof. Dr. Orides Mezzaroba – UFSC

Secretário Adjunto - Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto – Mackenzie

Representante Discente – Doutoranda Vivian de Almeida Gregori Torres – USP

Conselho Fiscal:

Prof. Msc. Caio Augusto Souza Lara – ESDH

Prof. Dr. José Querino Tavares Neto – UFG/PUC PR

Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini Sanches – UNINOVE

Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva – UFS (suplente)

Prof. Dr. Fernando Antonio de Carvalho Dantas – UFG (suplente)

Secretarias:

Relações Institucionais – Ministro José Barroso Filho – IDP

Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho – UPF

Educação Jurídica – Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues – IMED/ABEDI

Eventos – Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta – FUMEC

Prof. Dr. Jose Luiz Quadros de Magalhaes – UFMG

Profa. Dra. Monica Herman Salem Caggiano – USP

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo – UNIMAR

Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr – UNICURITIBA

Comunicação – Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro – UNOESC

D598

Direito tributário e financeiro II [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/UnB/UCB/IDP/ UDF;

Coordenadores: Antônio Carlos Diniz Murta, Demetrius Nichele Macei, Liziane Angelotti Meira – Florianópolis: CONPEDI, 2016.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-85-5505-170-8

Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações

Tema: DIREITO E DESIGUALDADES: Diagnósticos e Perspectivas para um Brasil Justo.

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Brasil – Encontros. 2. Direito Tributário. 3. Direito Financeiro. I. Encontro Nacional do CONPEDI (25. : 2016 : Brasília, DF).

CDU: 34



XXV ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI - BRASÍLIA/DF

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

Apresentação

A coletânea que ora prefaciamos resulta dos 26 artigos científicos apresentados no Grupo de Trabalho DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II, o qual tivemos a honra de coordenar, no XXV Encontro do CONPEDI em Brasília, realizado na Universidade de Brasília – UNB.

Os artigos permitem uma reflexão acerca da atividade financeira do Estado elencando para isso temas que abordam os princípios da tributação, as imunidades, a isonomia, a capacidade contributiva, os aspectos que envolvem a dicotomia: tributação e cidadania e o papel da Justiça distributiva na tributação, tais como: Os critérios informadores do imposto sobre a renda e proventos como forma de efetivação do princípio da isonomia; Os reflexos da evolução tecnológica no âmbito tributário: a extensão da imunidade tributária aos livros eletrônicos e aos meios magnéticos; Princípio da isonomia tributária e imunidade do FUNRURAL nas exportações do agronegócio realizadas pelas sociedades cooperativas; Regime próprio de previdência social e limites da competência tributária; Substituição tributária progressiva no ICMS praticabilidade, legalidade, legitimidade e controle; A prevalência do princípio da isonomia sobre o princípio da não cumulatividade quando da importação de veículo automotor para uso próprio, e; A extrafiscalidade condicionada do IPI no contexto da redução das desigualdades regionais.

O grupo de trabalho foi designado com vistas e refletir também sobre o Sistema tributário nacional e a tensão entre o fisco e os contribuintes, abordando trabalhos sobre o Contencioso Administrativo Fiscal, as renúncias tributárias e a lei de responsabilidade fiscal. Temas apresentados nos artigos: A análise econômica do direito tributário: as tensões entre a regularidade fiscal e os direitos fundamentais dos contribuintes; O imposto sobre transmissão de bens imóveis no código tributário do município de João Pessoa e sua adequação à regra matriz de incidência tributária prevista constitucionalmente; Os mecanismos de execução do crédito tributário em alguns países da América Latina: entre eficiência administrativa e segurança jurídica; Uber e direito tributária: uma análise tributária desta nova tecnologia; A (im) possibilidade do julgamento do crédito tributário pelo contencioso administrativo tributário constituir fato gera dor da taxa instituída pela lei nº 15.838/2015 do estado do Ceará; Transparência e justiça fiscal na exigência das taxas, e; A problemática da tributação no comércio eletrônico: um paralelo enfrenta do pela União Europeia e o estado brasileiro.

Uma parte da discussão se voltou para a responsabilidade tributária e a questão da execução fiscal, para a evasão e o planejamento tributários, abordando também as garantias e privilégios do crédito tributário, constantes nos artigos: O tratamento jurídico-contábil do arrendamento mercantil na ótica do planejamento tributário; Planejamento tributário – a importância da gestão dos tributos nas organizações para a redução dos custos; Tributação e livre iniciativa sob o viés da ausência de dosimetria nas multas fiscais de ICMS e seus reflexos no desenvolvimento; Segurança jurídica: o equilíbrio entre a liberdade e o planejamento tributário; A educação fiscal como instrumento de combate ao planejamento tributário ilícito; A ratio decidendi e a modulação de efeitos em matéria tributária; e, A extinção do crédito tributário de ITR pela desapropriação por interesse social.

Tratou-se ainda da Atividade Financeira do Estado, com temáticas que envolvem as concepções e o objeto do Direito Financeiro, como despesa pública, receita pública, patrimônio e receitas originárias além de uma abordagem acerca da execução de orçamento, crédito e dívida pública nos artigos: Transparência na administração pública tributária e o controle social da gestão fiscal: o que muda quando você faz a conta?; A perpétua máquina de produzir frustrações; A inconstitucionalidade da limitação da dedutibilidade dos gastos com a educação no IRPF, e; A importância da contabilidade para uma gestão pública mais eficiente e transparente.

Os temas apresentados demonstram com originalidade os enfrentamentos cotidianos vividos pela sociedade brasileira não somente quanto à constituição e cobrança do crédito tributário, mas no gasto da receita e na responsabilidade daquele que aufera a receita advinda da tributação.

A discussão permite aprofundar diálogos rotineiros e de difícil compreensão para os operadores do Direito Tributário e Financeiro no ordenamento jurídico brasileiro, operadores esses que não se resumem aos advogados e acadêmicos que se debruçam sobre o tema, mas para o gestor público e para todos os que estão envolvidos no funcionamento da receita e despesa pública, nos três entes políticos e nas três esferas de poderes.

Os organizadores desta obra registram o cumprimento cordial aos autores que se debruçaram em temáticas importantes e atuais para a sociedade brasileira, tendo sido aprovados em um rigoroso processo de seleção, apresentado-nos tão profícuos debates que se desenvolveram neste Grupo de Trabalho.

Deixamos, ainda, nosso agradecimento especial à Diretoria do CONPEDI, em nome dos Professores Doutores Raymundo Juliano Feitosa e Orides Mezzaroba, pela confiança

depositada nos nomes deste trio de coorganizadores para a condução presencial dos trabalhos do GT.

Nosso cumprimento cordial à acolhida proporcionada pelas instituições de ensino superior que organizaram o evento, Universidade de Brasília- UNB, com a participação da Universidade Católica de Brasília- UCB, o Centro Universitário UDF e o Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP.

Deixamos aos leitores nosso desejo de uma boa leitura, fruto da contribuição de um Grupo de trabalho que reuniu diversos textos e autores de todo o Brasil para servir como resultado de pesquisas científicas realizadas no âmbito dos cursos de Pós-Graduação Stricto Sensu de nosso país.

Prof. Dr. Demetrius Nichele Macei (UNICURITIBA)

Profa. Dra. Liziane Angelotti Meira (UCB)

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta (FUMEC)

A EDUCAÇÃO FISCAL COMO INSTRUMENTO DE COMBATE AO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ILÍCITO

THE TAX EDUCATION AS A TOOL TO COMBAT ILLICIT TAX PLANNING

Esdras Oliveira Costa Belleza Do Nascimento ¹
Celso Antonio Pires Ferreira ²

Resumo

RESUMO: Este artigo apresenta uma análise sobre a importância da educação fiscal como meio para estimular uma consciência e cidadania fiscal no cidadão-contribuinte. Utiliza-se da pesquisa bibliográfica para analisar a legitimidade de um pretense dever fundamental de pagar tributos, fruto da necessidade do provimento de um Estado fiscal organizado e garantidor dos direitos fundamentais. Pondera-se que, ao alcançar tal estágio, o cidadão-contribuinte, de forma intrínseca, se escusaria de cometer atos com a intenção de desviar ou fraudar a atividade fiscal do Estado (planejamento tributário ilícito).

Palavras-chave: Estado fiscal, Educação fiscal, Consciência, Cidadania, Planejamento tributário

Abstract/Resumen/Résumé

ABSTRACT: This article presents an analysis about the importance of tax education, as a means to stimulate an awareness and fiscal citizenship, citizen-taxpayer. It is used the bibliographic research to analyze the legitimacy of an alleged fundamental duty to pay taxes result of the necessity of providing an organized and state tax guarantor of fundamental rights. Ponder was able to reach such a stage the citizen-taxpayer intrinsically, would object to commit acts with the intent to divert or defraud the fiscal activity of the State (tax avoidance and evasion).

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: State tax, Tax education, Consciousness, Citizenship, Tax planning

¹ Advogado, Especialista em Ciências Criminais - Universidade Anhanguera - UNIDERP, Mestrando em Direito pela Universidade Católica de Brasília –UCB

² Especialista em Direito e Processo Tributário – Estácio Ceut; Especialista em Direito Público – Estácio Ceut; Mestrando em Direito da Universidade Católica de Brasília (UCB).

INTRODUÇÃO

O presente artigo trata da perene e necessária busca por uma maior consciência fiscal por parte da sociedade brasileira, afinal são os tributos que possibilitam que todo o tecido social se mantenha integrado, pois, por meio deles, são mantidas as estruturas que permitem essa conexão. Sem tributos e contribuintes, não há como construir um Estado, muito menos um Estado de Direito, garantidor dos direitos e deveres dos seus cidadãos.

Este estudo justifica-se pelo fato de que, no Brasil, historicamente observa-se uma resistência ao pagamento de tributos. Considerando os exemplos ocorridos no século XVIII, Inconfidência Mineira, e na primeira metade do século XIX, Revolução Farroupilha, verifica-se a sociedade insatisfeita com as exações impostas pela Coroa Portuguesa; no primeiro caso, por causa do Quinto – 20% de todo ouro encontrado deveriam ser pagos a Portugal – e da Derrama – cada região exploradora de ouro deveria pagar 1.500 quilos de ouro anualmente a Portugal – (MOVIMENTOS..., 2015); e, no segundo caso, em virtude das altas taxas cobradas sobre os produtos agropecuários do Rio Grande do Sul. (REVOLUÇÃO..., 2015).

Nesse sentido, o objetivo principal do trabalho é mostrar a importância do aferimento de informações por parte do cidadão-contribuinte em relação ao significado e à sistematização dos tributos que o rodeiam, pois, ao ter consciência da importância de todo o macrossistema tributário em que está inserido e tendo percepção de sua integração, ele teria condições de adotar ações de forma a valorizar a sua situação e a da comunidade dentro deste sistema. Acredita-se que, dessa forma, as possibilidades de ocorrência de fraudes ou burlas à atividade fiscal do Estado seriam minimizadas.

Para tanto, adotou-se como metodologia a pesquisa bibliográfica, tendo sido abordado o método dedutivo. Preliminarmente, apresentam-se os contornos conceituais do que vem a ser *planejamento tributário*, procurando-se distinguir o lícito do ilícito, a fim de, a partir dessa concepção, compreender suas espécies.

Por fim, busca-se conjugar as ideias de justiça fiscal com a de um Estado organizado garantidor dos direitos fundamentais, para que se possa, por intermédio da educação fiscal, proceder de modo justo e suprimir ações que sejam ilegais ou, que mesmo legais, sejam imorais e prejudiciais a uma sociedade democrática.

1 OS CONTORNOS CONCEITUAIS DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO, ELISÃO, EVASÃO E ELUSÃO FISCAL

A legislação brasileira, em especial a Lei de Responsabilidade Fiscal, consagra o tributo, especialmente o imposto, como padrão de financiamento do Estado brasileiro, principalmente para Estados e Municípios. Nesse sentido, os tributos são meios garantidores do Estado e funcionam como suporte para os direitos fundamentais, haja vista que são utilizados como mantenedores da estrutura estatal.

Entretanto, o cidadão-contribuinte sempre busca meios de tentar minimizar os custos fiscais, especialmente em sociedades nas quais a percepção de retorno desse “investimento” não é verificada, como no caso da sociedade brasileira. A utilização pela sociedade de diversos artifícios para se opor ao pagamento de tributos remonta aos tempos antigos, conforme registros contidos no Fórum Fiscal dos Estados Brasileiros (FFEB):

Na Antiguidade, as pessoas agrupavam-se por motivo de segurança. O agrupamento era o preço da liberdade. Os povos dominados eram aprisionados e a fuga era o meio encontrado para não pagar tributo, considerado punição. Na Idade Média os vassalos eram obrigados a recolher tributos aos senhores feudais em troca de segurança e de condições mínimas de sobrevivência. Os constantes conflitos entre os estamentos resultaram na promulgação da Carta Magna de 1215, documento que vincula o rei e limita seu poder de tributar.

Foi a partir do Estado Liberal, com a ascensão da burguesia, que o tributo foi visto como preços da liberdade, passando a ser o fiador da conquista da riqueza. Era a época áurea da liberdade de trabalho e do incentivo ao lucro no comércio. A partir daí os contribuintes começaram a buscar alternativas para não pagar tributos. (FFEB, 2014, p. 73).

Atualmente, vige o Princípio da Autonomia da Vontade, sendo permitido ao particular administrar seus negócios da melhor maneira possível desde que não lhe seja vedado por lei. Assim, quando o cidadão-contribuinte é conduzido sob a observância da lei, por mais que ele busque meios para diminuir ou ilidir o pagamento de todos os tributos, não agride ao ordenamento jurídico; trata-se, na realidade, de planejamento tributário lícito – prática perfeitamente abrangida pela forma jurídica. Para Saldanha Sanches:

O planejamento tributário consiste numa técnica de redução de carga fiscal pela qual o sujeito passivo renuncia a um certo comportamento por este estar ligado a uma obrigação tributária ou escolhe, entre as várias soluções que lhe são proporcionadas pelo ordenamento jurídico, aquela que, por ação intencional ou omissão do legislador fiscal, está acompanhada de menos encargos fiscais. (SANCHES, 2006, p. 21).

Entretanto, é importante ressaltar que existe uma delimitação entre o planejamento fiscal lícito e o ilícito, sendo que este último comporta intervenção estatal.

Apresentam-se, agora, as definições de “elisão”, “evasão” e “elusão” fiscal – formas usualmente empregadas com a finalidade de evitar o pagamento de tributos. Elege-se, no presente artigo, o termo “planejamento tributário” para indicar o gênero do qual elisão, evasão e elusão fiscal são espécies. Ressalte-se que o presente artigo adotará a referida nomenclatura, sem adentrar no mérito das críticas por parte da doutrina.

Objetivamente, a elisão fiscal é um planejamento tributário que se utiliza de métodos legais para diminuir a incidência da carga tributária de um determinado contribuinte. Assim, antes da ocorrência do fato gerador, o contribuinte se utiliza de escolhas prévias que respeitam o ordenamento jurídico, permitindo uma minoração ou total supressão do impacto tributário nas suas contas. Ensina o Professor Alberto Xavier sobre a elisão fiscal:

Trata-se em suma, de evitar a aplicação de certa norma ou conjunto de normas, através de actos ou conjuntos de actos, que visem impedir a ocorrência do facto gerador da obrigação tributária em certa ordem jurídica (menos favorável) ou produzam a ocorrência desse facto noutra ordem jurídica (mais favorável).

O carácter mais favorável da ordem jurídica escolhida não se traduz necessariamente numa ausência de tributação, podendo os objetivos do contribuinte satisfazer-se com uma tributação mais moderada. (XAVIER, 2009, p. 351).

Entretanto, é importante salientar que nem sempre, na elisão fiscal, o planejamento tributário ocorre antes da ocorrência do fato gerador, possuindo a referida regra exceções, como se verifica, a título de exemplo, quando da declaração de imposto de renda das pessoas físicas, em que o contribuinte pode escolher, após a ocorrência do fato gerador, o modelo de declaração que lhe seja mais favorável no caso concreto (completa ou simplificada).

No caso da evasão fiscal, a sistemática é diversa, haja vista o contribuinte se utilizar de meios ilícitos para não pagar o tributo devido. Pode-se mencionar, entre os artifícios usuais para evadir tributos: a omissão de dados, as falsas declarações, a produção de documentos que possuam informações falsas ou alteradas, o emprego de notas fiscais falsas ou adulteradas, etc. Na evasão, ocorre o fato gerador e, mesmo assim, o contribuinte não paga o tributo, restando configurada a ilicitude da conduta.

Em relação à evasão fiscal, Alexandre (2011, p. 296) afirma que se trata de uma conduta ilícita que ocorre após a ocorrência do fato gerador, na qual o contribuinte pratica atos que visam evitar o conhecimento do nascimento da obrigação tributária pela autoridade

fiscal, ou seja, o fato gerador ocorre, mas o sujeito passivo da obrigação oculta o ocorrido para o fisco, com o objetivo de fugir da obrigação tributária. Entretanto, o referido planejamento tributário ilícito não ocorre sempre após a ocorrência do fato gerador, a citada regra também possui exceções, como no caso da emissão de notas fiscais frias antes mesmo da saída da mercadoria do estabelecimento comercial (fato gerador do ICMS), quando, dessa forma, o contribuinte deixa de pagar o imposto que era devido.

Em se tratando de elusão fiscal (ou elisão ineficaz), segundo Alexandre:

O contribuinte simula determinado negócio jurídico com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador. Trata-se de ardil caracterizado primordialmente pelo que a doutrina denomina de abuso de formas, pois o sujeito passivo adota uma forma jurídica atípica, a rigor lícita, com escopo de escapar artificialmente da tributação. (ALEXANDRE, 2011, p. 296).

O exemplo de elusão fiscal apresentado pelo referido autor é a utilização artificiosa da imunidade tributária do ITBI prevista no art. 156, §2º, I, da Constituição Federal, que determina ser imune do referido imposto a incorporação de bens ou direitos ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital e na sua extinção. Nesse sentido, o contribuinte artificioso pode simular a constituição de uma sociedade comercial, na qual, de um lado, tem-se o vendedor – integralizando sua quota com um bem imóvel, por exemplo – e, do outro, o comprador – integralizando sua quota com dinheiro –, para, em seguida, a referida sociedade comercial ser extinta e, dessa forma, evitar a tributação do ITBI na operação de compra e venda. O exemplo citado reveste-se de aparente licitude, pois não há proibição em se criar e, em seguida, extinguir uma empresa; entretanto, trata-se de uma simulação (abuso de forma) consistente na celebração de contratos sucessivos (negócios simulados), visando a resultados que não são aqueles tipicamente almejados em tais contratos, conforme preleciona Alexandre (2011, p. 297).

É de reconhecimento geral e perfeitamente aceitável que as partes, dentro de uma sociedade livre, possuam o direito de concluir os negócios jurídicos da forma que mais lhes convém, dentro da permissividade legal. Isso deriva de um princípio básico de direito de que negócios lícitos são admitidos e protegidos. Entretanto, mesmo sendo lícitos, se estes negócios jurídicos agredirem o propósito para o qual aqueles instrumentos jurídicos foram criados, estes devem ser desconsiderados.

Os negócios jurídicos, não só na seara tributária, devem ser pautados em um princípio de boa-fé, nesse sentido é fundamental que não exista um abuso das formas ou desvios de finalidades dentro desses negócios. A elusão e a evasão fiscal devem ser analisadas

dentro dessa perspectiva. Assim, ficando constatado que o “propósito comercial” não era aquele para o qual havia se utilizado dado mecanismo, desconsidera-se o negócio jurídico realizado, interpretando-se os motivos almejados pelas partes.

Como forma de procurar combater práticas ilícitas de planejamento tributário, foi estatuída a Lei Complementar 104/2001, que inseriu um parágrafo único no artigo 116 do CTN, com o objetivo de evitar administrativamente a elusão fiscal. Também com o objetivo de compelir as referidas práticas abusivas contra o ordenamento jurídico tributário e, conseqüentemente, contra toda a sociedade, foi editada a Lei 8.137/90, que institui os crimes contra a ordem tributária, tipificando como crimes condutas tendentes a suprimir total ou parcialmente o pagamento de tributos que seriam devidos.

Entretanto, é importante ressaltar que, no Brasil, sonegar ainda compensa. Para se ter uma ideia, a legislação existente determina que o parcelamento ocorrido antes do recebimento da denúncia suspende a punibilidade do agente (a Lei 12.382/2011 alterou o artigo 83 da Lei 9430/1996); no mesmo sentido, o pagamento integral realizado a qualquer momento antes da sentença extingue a punibilidade (§ 2º do artigo 9º da Lei 10.684/2003); ou seja, a sonegação de impostos no Brasil não só compensa como ainda é fomentada. Para grandes empresas, é mais vantajoso arriscar e sonegar, pois o máximo que pode acontecer é ter que parcelar o valor do tributo antes do recebimento da denúncia ou pagá-lo integralmente a qualquer momento antes da sentença. Os referidos entendimentos são confirmados pelo Supremo Tribunal Federal (HC 81929/RJ).

Recentemente, foi editada a Medida Provisória 685/2015, que tem por objetivo analisar o planejamento tributário e tributá-lo, caso seja necessário. Segundo a referida medida provisória, o sujeito passivo tem até o dia 30 de setembro de cada ano para informar para a Secretaria da Receita Federal do Brasil o planejamento tributário realizado no ano anterior. O referido diploma legal ainda prevê a possibilidade de consulta à Receita Federal sobre a realização de planejamento tributário futuro.

Nesse sentido, o presente artigo tem por objetivo procurar ressaltar a importância da educação fiscal no combate ao planejamento tributário ilícito no Brasil, explicitando que, a partir de uma maior consciência fiscal por parte de toda sociedade, seria possível uma redução da sonegação de tributos no país, bem como haveria uma diminuição da resistência ao pagamento destes.

2 O DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR TRIBUTO

É importante salientar que a justiça deve nortear os desígnios a serem alcançados em um Estado Democrático de Direito. E, em se tratando de tributação, os ideais de justiça devem nortear e fundamentar o Sistema Tributário e Financeiro, de forma que todo cidadão tenha convicção de estar participando de um exercício de democracia quando paga um tributo em conformidade com a Constituição Federal.

Para o funcionamento pleno de um Estado, faz-se imperativo que seus cidadãos se sintam responsáveis por ele, e essa responsabilidade advém de um conhecimento das justificativas pelas quais são enquadrados como contribuintes. Até a etimologia da palavra nos traz essa noção de contribuir, ou seja, participar com algo. Para se sentir como contribuinte, o cidadão tem que ter consciência da necessidade de estar contribuindo, conhecer os motivos.

Nesse sentido, essa consciência fiscal deve ser levada aos cidadãos-contribuintes, não podendo, em hipótese alguma, faltar-lhes, como se verifica no Brasil. Nas didáticas observações do Professor Hugo de Brito Machado:

Para que todos os cidadãos se sintam contribuintes, na verdade, falta a denominada *consciência fiscal*, a consciência que a carga tributária não pesa apenas nos ombros de quem tem o dever legal de efetuar o pagamento de tributos, mas também sobre os ombros de quem, como comprador de mercadorias ou tomador de serviços, paga um preço no qual estão embutidos os tributos. (MACHADO, 2012, p 284).

Aspecto inovador apresentado pelo Professor Hugo de Brito é o uso da consciência do contribuinte como meio de limitar o poder de tributar, abrangendo uma concepção subjetiva que jamais poderá ser elidida. Assevera com precisão:

A consciência fiscal é a mais importante das limitações do poder de tributar. Mais importante porque é uma limitação substancial, e, sendo assim, sua remoção pelo governante é praticamente impossível. Enquanto as limitações formais de maior alcance, como os princípios da legalidade e da anterioridade, podem eventualmente ser removidas da Constituição, a consciência fiscal não pode ser removida e pode chegar, mesmo, a impedir a remoção daquelas limitações formais. (BRITO, 2012, p. 286).

A consciência fiscal gera uma participação maior do cidadão-contribuinte em seu meio social, o qual atua mais ativamente na busca de melhorias para qualidade de vida da coletividade, mostrando-se muito eficaz no pleno alcance dos Direitos Humanos.

Os Estados modernos, majoritariamente, são ditos fiscais, ou seja, utilizam-se dos tributos como fonte de custeio para toda sua organização e funcionamento, avocando para si

um poder de imposição em face de seus cidadãos, pelos quais são legitimados para cobrar tributos. Nesse sentido, Marcos Valadão:

Para auferir as receitas necessárias ao desempenho das funções que lhe são inerentes o Estado utiliza-se do poder de tributar, que lhe é intrínseco. Evidentemente que a evolução do conceito de Estado fez-se acompanhar de modificações na forma de arrecadar recursos e, ao longo dessa evolução, nem sempre as exações fiscais constituíram principais fontes de receita dos Estados. (VALADÃO, 2000, p. 201).

Contrabalançando o poder do Estado com critérios mais definidores de sua aplicação no âmbito dos tributos, ensina o Professor Casalta Nabais:

(...) todos os cidadãos se encontram adstritos ao cumprimento do dever de pagar impostos, e da uniformidade, a exigir que semelhante dever seja aferido por um mesmo critério – o critério da capacidade contributiva. Este implica assim igual imposto para os que dispõem de igual capacidade contributiva (igualdade horizontal) e diferente imposto (em termos qualitativos e quantitativos) para os que dispõem de diferente capacidade contributiva na proporção desta diferença (igualdade vertical). (NABAIS, 2012, p. 687).

A atividade estatal impositiva do dever de pagar tributos decorre da soberania. Não restam dúvidas em relação a isso. O que se tem que esclarecer é a imperativa necessidade de legitimidade democrática, como sustentáculo desses Estados modernos. Essa legitimidade emana de seus cidadãos, e ela só se valida por meio da consciência desses cidadãos em relação ao que está ocorrendo em seu meio social e ao exercício de sua cidadania.

Em um Estado fiscal, legítimo e democrático, é imprescindível que, para ver-se garantidos os direitos, o cidadão não pode se escusar de exercer os deveres. As responsabilidades do cidadão devem ser instadas como forma de equilíbrio entre liberdades pessoais e necessidades comunitárias. Essa ponderação de interesses é de suma importância para estabilização das relações sociais do Estado.

Nesse sentido, o presente artigo busca demonstrar que a assunção de responsabilidades de forma consciente por parte do cidadão-contribuinte (pagamento do tributo devido) estimula o fim da rejeição social à figura do tributo. O tributo não é puro poder do Estado, nem mero sacrifício do cidadão; o tributo deve ser encarado como um dever fundamental, fazendo parte de um ciclo virtuoso de consciência a estimular a cidadania. Legitima-se, assim, as ações do Estado a garantir os direitos fundamentais e sociais do cidadão-contribuinte.

Pondera a Professora Regina Helena Costa:

Vale salientar a existência de uma outra tensão, de caráter permanente, observada entre a imposição de tributos e o exercício de direitos fundamentais. Se, de um lado, a exigência daqueles pode, inadequadamente, dificultar ou mesmo inviabilizar o exercício destes, de outro, parece evidente que vários dos direitos assegurados no ordenamento jurídico dependem, para sua proteção, dos recursos advindos da receita tributária. (COSTA, 2012, p. 24).

As ideias de cidadania e tributação devem andar juntas. O ato de um cidadão contribuir para as despesas do Estado representa uma exterioridade da cidadania. Nos dias atuais, em que o Brasil enfrenta uma crise política e econômica sem precedentes, a consciência fiscal – aqui tratada como consequência lógica da educação fiscal praticamente inexistente no Brasil – seria de suma importância para ajudar o país a superar esses problemas.

Entretanto, no caso brasileiro, há uma grave peculiaridade que prejudica o acima explicitado, pois a corrupção no país atinge índice alarmantes, e o desvio de dinheiro público é constatado diariamente nos noticiários, o que faz com que a sociedade descredite do verdadeiro papel do tributo. Entretanto, pensar somente dessa forma subverte todo o sistema fiscal de um Estado Democrático de Direito e ainda compromete o futuro do país, pois o Estado brasileiro e a sociedade como um todo sempre irão depender da arrecadação de tributos.

Nesse sentido, exemplifica-se com uma questão recente: é de conhecimento público que o Governo Federal elegeu como prioridade para 2016 a criação de um novo tributo, a CPMF, cuja metade da arrecadação seria destinada aos Estados e Municípios para ser gasta na área de saúde. (CPMF..., 2015).

O Governo Federal defende que a criação do novo tributo seria um dos mecanismos de combate à crise financeira instalada, enquanto grande parcela da sociedade repudia o referido mecanismo por se tratar de mais uma exação fiscal, sem se perguntar se ela seria realmente necessária ou não.

Sem adentrar em questões políticas, essa é a pergunta que uma sociedade que possui consciência fiscal deveria se fazer; entretanto deve-se procurar respondê-la com propriedade. O presente artigo não tem como objetivo defender a volta da CPMF, mas sim demonstrar que a sociedade brasileira não pode repudiar um novo tributo, ou mesmo o aumento de um já existente, pelo simples fato de “achar” que sua cobrança seria abusiva ou pelo simples fato de

ser mais um tributo. Nesse sentido, a educação fiscal é de suma importância para que a sociedade possa, conscientemente, fiscalizar a tributação e exigir a contraprestação.

O cidadão contribuinte tem que apresentar uma justificativa mais concreta ou até mesmo numérica para uma questão como essa. Mas, para isso, o Governo deve municiá-lo da maior quantidade de informações possíveis a fim de que ele saiba o que está pagando e para que está pagando, algo que não se verifica no Brasil.

Nesse diapasão, toda e qualquer exação fiscal que for ser criada será tida por abusiva pela sociedade, pois falta, no país, além de informação, por parte do governo, consciência social de que, para tudo que é ofertado pelo Estado, há um custo, falta consciência de que o Estado é organizado como garantidor dos direitos fundamentais do cidadão.

3 O ESTADO ORGANIZADO COMO GARANTIDOR DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS

Os agrupamentos sucessivos de seres humanos em várias partes do mundo deram origem às cidades e, posteriormente, chegaram à ideia de Estado como aspecto máximo de conglomerado humano, transcendendo a ele apenas a concepção moderna de comunidade internacional. Ensina Fustel de Coulanges:

Assim, a sociedade humana, nesta raça, não se expandiu de um círculo que se alastrasse paulatinamente, de um lugar a outro, mas ao contrário, pela junção de pequenos grupos, já constituídos há muito tempo. Muitas famílias formaram a fratria, muitas fratrias a tribo, e muitas tribos a cidade. Família, tribo, cidade são, portanto, sociedades perfeitamente análogas e nascidas umas das outras por uma série de federações.

[...]

Este foi o modo de criação do Estado entre os antigos; o seu estudo tornava-se indispensável para nos elucidar inteiramente sobre a natureza e instituições da cidade. (COULANGES, 2000, p. 134)

Superada essa rápida descrição histórica social, afirma-se que a base de sustentação dessa organização estatal passa pelo tributo. Essas prescrições jurídicas que regulamentam a vida em sociedade, garantindo e assegurando os direitos dos seus cidadãos, asseverando liberdades públicas, direitos individuais e sociais, demandam o tributo como indispensável, como já explicitado acima. Por intermédio dele, organiza-se o aparelho social e solvem-se todos os seus custos.

Nesse sentido, Marcos Valadão:

O Estado, para fazer face às demandas sociais, aí incluída a garantia dos direitos humanos, incorre em diversos gastos, tais como pagamento de funcionários, a manutenção de estruturas de controle, investimentos públicos, etc. Tais gastos são as despesas estatais, que devem ser pagas com receitas estatais. Daí a necessidade da atividade financeira do estado, na qual se compreende o auferimento dessas receitas, onde se contem a tributação. (VALADÃO, 2000, p. 221).

Resta evidente que a tributação não limita direitos do indivíduo, na verdade, ela funciona como um pressuposto necessário à consecução destes, de forma que o Estado depende dos tributos, assim como o direito depende do Estado. Na medida de suas condições, faz-se imperativa a contribuição dos cidadãos ao suporte financeiro do Estado.

Um Estado preocupado com o bem-estar dos que o compõe só se realiza com a responsabilização destes com esse suporte. Assim, faz-se necessário pôr fim a essa concepção liberal exagerada em torno da cobrança apenas de direitos. É importante ressaltar que, com o amadurecimento da democracia, não cabem mais teorias que preguem a defesa somente de direitos dos cidadãos. Faz-se, assim, importante agregar a esse plexo teórico a fundamentação intelectual em torno do necessário cumprimento dos deveres de todos os membros da sociedade.

É dever de todos cooperar, garantindo seus direitos por meio da assunção de seus deveres. Podemos falar, *in medio virtus*, em um dever fundamental de pagar tributos como forma de financiar o Estado e de garantir os direitos fundamentais. Explana Alessandro Cardoso:

Pode-se afirmar, assim, que existe um direito de todos os indivíduos e da sociedade, de que cada um cumpra o seu dever de recolher tributos. Isso porque o cumprimento desse dever está diretamente vinculado à possibilidade concreta de efetivação dos direitos fundamentais assegurados aos cidadãos brasileiros. Em vez de uma dualidade direito x dever, tem-se na verdade uma interface, em que o dever de contribuir de cada um, corresponde a um direito dos demais. Trata-se de uma verdadeira responsabilidade social, e não mais de simples dever em face do aparato estatal. (CARDOSO, 2014, p. 147).

Por fim, o tributo não pode mais ser interpretado pelo cidadão como algo ruim, uma ação a ser rejeitada, um sacrifício sem retorno. Nesse contexto, o tributo se consolida como um poder jurídico em função do cidadão, e não o contrário.

4 EDUCAÇÃO FISCAL COMO MEIO DE COMBATE A DESVIOS DE FINALIDADE E FRAUDES FISCAIS

A educação fiscal é um importante instrumento de conscientização da sociedade sobre seus direitos e deveres fiscais. Assim, fomentar a consciência fiscal como mecanismo de estímulo à solidariedade tributária trata-se de requisito fundamental para a existência de um Estado Democrático e Social de Direito.

Entretanto, a despeito de práticas de outrora, momento em que a tributação era apenas mais um mecanismo de apropriação estatal, verifica-se, nos dias atuais, nos modernos Estados Democráticos de Direito, a necessidade dos tributos como instrumentos de atuação estatal nas mais diversas áreas, sobretudo na social e econômica. Há muito tempo já afirmava Montesquieu:

As rendas do Estado são uma porção que cada cidadão dá de seus bens para ter a segurança da outra ou para gozar dela agradavelmente. Para estabelecer corretamente esta receita, devem-se considerar tanto as necessidades do Estado quanto as necessidades dos cidadãos. **Não se deve tirar das necessidades reais do povo para dar as necessidades imaginárias do Estado.** (MONTESQUIEU, 2000, p. 221, grifo nosso)

Tratando-se especificamente do caso brasileiro, a tributação é o principal instrumento financeiro que possibilita o alcance dos princípios, fundamentos e objetivos da República Federativa do Brasil. Nesse sentido, é por meio dos recursos públicos que a Constituição Federal traça, como objetivos fundamentais de nosso Estado, construir uma sociedade livre, justa e solidária, garantir o desenvolvimento nacional, erradicar a pobreza e a marginalização, reduzir as desigualdades sociais e regionais e promover o bem de todos.

O Estado Fiscal Contemporâneo encontra-se estruturado na arrecadação de tributos de seus cidadãos-contribuintes, e esses cidadãos querem que seus direitos fundamentais e sociais sejam garantidos por esse Estado, sendo fundamental a eles o entendimento que as estruturas de deveres fundamentais devem fazer parte desse plexo de garantias. Modernamente, fala-se em direitos e deveres fundamentais como expressão da soberania do Estado baseado na dignidade da pessoa humana.

O Estado fiscal, para fornecer educação de qualidade, precisa estar estruturado e, para se estruturar, necessita arrecadar tributo. Os cidadãos devem concordar com o que estão pagando a título de tributo, pois só assim ele será legítimo. Para concordar, o cidadão precisa ter informações e consciência sobre o que está pagando e como está ocorrendo o seu retorno para a sociedade.

Segundo Buffon (2007, p. 126), é nessa perspectiva que o dever de pagar tributos é considerado o principal dever de cidadania, pois, caso tal dever seja sonegado por parte dos componentes de uma sociedade, restarão inviabilizadas as possibilidades de realização dos próprios direitos, especialmente aqueles de cunho prestacional.

O Estado fiscal trata-se de um Estado forte, equilibrado e fiscalizado, que tem que atender às demandas de seus cidadãos. O fenômeno financeiro, que nas palavras do Professor Celso Ribeiro Bastos (2001, p. 5), manifesta-se “[...] sobretudo na atividade de obtenção de ingressos de recursos e na realização de gastos. Situa-se no contexto interventivo dos entes públicos tanto no tráfico jurídico quanto na atividade econômica”.

As lutas, tanto internas quanto externas, dos países contra figuras como a evasão e a elusão fiscal se fazem deveras complexas. Entretanto, a criatividade humana, quando se trata de obter formas e estratégias para pagar menos tributos, parecem infinitas. Nesse cenário, a educação fiscal surge como importante mecanismo de combate às referidas práticas.

No mesmo sentido, está expresso, em publicação da Receita Federal intitulada “Educação fiscal: conscientização da sociedade sobre os direitos e deveres fiscais”, o seguinte:

Assentadas essas considerações e diante da percepção negativa que a sociedade elege à tributação é que se compreende a necessidade de uma estratégia educativa mediante a qual a cidadania em seu conjunto interiorize verdadeiramente as normas fiscais como normas morais. Nesse âmbito de realidade, é importante destacar que a consciência fiscal não é algo natural, pelo contrário, é um produto social. Assim sendo, necessita de uma educação para a aprendizagem.

Nessa linha de direção, a Educação Fiscal constitui instrumento de vanguarda democrática e deve ser compreendida como um importante instrumento de cidadania fiscal permitindo-se evidenciar que a tributação tem como finalidade proporcionar a cada cidadão a possibilidade de uma vida digna, numa sociedade próspera. Em outras palavras, a educação fiscal é um poderoso instrumento que nos auxilia a olhar o Estado com novos sentidos, com a compreensão de que a tributação é o preço que pagamos por uma sociedade civilizada, como dizia o sempre lembrado Juiz da Suprema Corte Norte América, Olivier Holmes. (BRASIL, [2012], p. 6)

O presente artigo versa sobre a necessidade de percepção do contribuinte em relação à razão central da finalidade do Estado fiscal. Diante de tantas possibilidades de evasão e elusão fiscal, enfatiza-se, mais uma vez, a necessidade da mudança no comportamento do cidadão, que deve encarar o tributo não como um prejuízo, mas como um investimento que retornará em forma de qualidade de vida.

O fato é que não se pode continuar tentando resolver o problema do planejamento tributário ilícito apenas com leis repressivas ou proibitivas, que, no caso brasileiro, como

acima explicitado, fazem é fomentar a sonegação fiscal. Faz-se imperativa uma mudança de paradigmas, uma transformação radical na forma como os cidadãos-contribuintes interagem com o Estado fiscal que os representa, para que, assim, o cidadão possa compreender e queira participar/colaborar com a arrecadação do Estado.

Por mais utópico que tais mutações possam parecer, é preciso iniciá-las, pois apenas por meio delas será resolvido, de forma definitiva, esse impulso que alicia diuturnamente os contribuintes no sentido de se esquivar dos tributos que lhe são atribuídos.

Nenhuma legislação é mais eficiente do que a mudança de comportamento social, uma alteração na percepção do cidadão-contribuinte em relação às contraprestações retribuídas pelo Estado fiscal. Este Estado é formatado como um reflexo de seus contribuintes, ele explica-se pelas aprovações ou omissões daqueles que o compõem. A mudança dos contornos do Estado fiscal depende de uma verdadeira obsessão de seus cidadãos-contribuintes em desenvolver e disciplinar uma construção dogmática sólida na busca por educação, consciência, cidadania e justiça fiscal.

Diante da necessidade de se implementar uma efetiva conscientização fiscal na sociedade brasileira, foi instituído o Programa Nacional de Educação Fiscal (PNEF), arquitetado pelos Ministérios da Educação e da Fazenda por meio da Portaria Interministerial n.º 413, de 31 de dezembro de 2002. Trata-se de um instrumento permanente de educação para a cidadania desenvolvida nos 26 Estados e no Distrito Federal, sob a coordenação da Escola de Administração Fazendária (ESAF). Tem por objetivo promover e institucionalizar a Educação Fiscal para o pleno exercício da cidadania, proporcionando a formação da conscientização sobre a necessidade de participação do cidadão sobre os controles fiscal e social do Estado.

Entretanto, apesar da existência do programa, a consciência fiscal da sociedade brasileira encontra-se visivelmente muito aquém do ideal, o que demonstra que o referido programa necessita ser aperfeiçoado.

Em conformidade com o Relatório de Execução do PNEF de 2014, bem como com o Diagnóstico do PNEF de 2015, verifica-se que, em 2016, menos da metade dos estados brasileiros, apenas 11, possuem orçamento destinado à educação fiscal. Em números, o PNEF encontra-se em crescimento negativo, pois, em 2014, a educação fiscal constou no planejamento estratégico de 22 Estados, sendo que, em 2015, foram apenas 19. Em 2014, 16 estados apresentaram orçamento destinado à educação fiscal, enquanto, em 2015, foram apenas 13 Estados. Por fim, o valor da previsão de orçamento destinado à educação fiscal no

Brasil para 2015 (R\$ 3.921.540,00) representou apenas 60% da previsão realizada para o ano de 2014 (R\$ 6.560.799,62).

Nesse sentido, a análise dos mecanismos existentes no PNEF e de sua eficácia diante do problema da educação fiscal no Brasil não pode ser objeto do presente trabalho, devendo ser discutida em outra oportunidade.

Por fim, faz-se necessária a assunção de responsabilidades por parte dos cidadãos, tentando superar, ao menos parcialmente, sua subjetividade e focar na coletividade, para que, assim, seja possível construir um verdadeiro Estado Democrático de Direito.

CONCLUSÃO

A educação fiscal é um importante instrumento que visa a facilitar a relação do fisco com o contribuinte, de modo que, nos dias atuais, há uma profunda necessidade de se implementar políticas fiscais voltadas para uma maior consciência fiscal.

A verdade é que, na medida em que se conseguir convencer os cidadãos da justiça do tributo, de que se trata de uma obrigação que é paga por todos e de que os recursos obtidos são necessários e aplicados adequadamente, estar-se-á contribuindo decisivamente para a sua aceitação e para o cumprimento voluntário das obrigações fiscais dos cidadãos.

No caso brasileiro, há uma grave peculiaridade que prejudica a referida equação, pois a corrupção atinge índices alarmantes no país, e o desvio de dinheiro público é constatado diariamente nos noticiários, o que faz com que a sociedade descredite o verdadeiro papel do tributo. Entretanto, pensar somente assim, subverte todo o sistema fiscal de um Estado Democrático de Direito e, ainda, compromete o futuro do país, pois o Estado brasileiro e a sociedade como um todo sempre irão depender da arrecadação de tributos. Ressalte-se que a educação fiscal é de suma importância para que uma sociedade possa fiscalizar a tributação e exigir a sua contraprestação.

Assim, é imperioso que os cidadãos recebam formação e informação acerca da função do Estado, das formas de financiamento de suas atividades, do modo como ocorre o funcionamento da Administração tributária e de como é o procedimento para o recolhimento correto dos tributos, pois informar é uma atitude importante se a pretensão é conseguir a aceitação social do tributo.

Por fim, não se espera acabar, apenas por meio da educação fiscal, com a existência do planejamento fiscal ilícito, que é prejudicial para toda a sociedade, entretanto grande parte do descumprimento fiscal existente nos dias de hoje está diretamente relacionado com a

extrema falta de consciência fiscal por parte dos contribuintes. Nesse sentido, há a urgência de implementação, por parte dos poderes públicos, de uma política de educação fiscal mais eficiente.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2011.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito financeiro e de direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

BRASIL. Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Poder Executivo, Brasília, DF, 30 dez. 1996, Seção 1, p. 28805 (publicação original).

_____. Lei n. 10.684, de 30 de maio de 2003. Altera a legislação tributária, dispõe sobre parcelamento de débitos junto à Secretaria da Receita Federal, à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e ao Instituto Nacional do Seguro Social e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Poder Executivo, Brasília, DF, Seção 1, 9 jun. 2003, p. 1 (Retificação).

_____. Lei n. 12.382, de 25 de fevereiro de 2011. Dispõe sobre o valor do salário mínimo em 2011 e a sua política de valorização de longo prazo; disciplina a representação fiscal para fins penais nos casos em que houve parcelamento do crédito tributário; altera a Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996; e revoga a Lei n. 12.255, de 15 de junho de 2010. **Diário Oficial da União**, Poder Executivo, Brasília, DF, 28 fev. 2011, p. 1.

_____. Medida provisória n.º 685, de 21 de julho de 2015. Institui o Programa de Redução de Litígios Tributários, e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 22 jul. 2015. Seção 1, p. 2.

_____. Escola de Administração Fazendária – Esaf. **Relatório de Execução do PNEF de 2014**. Disponível em: <<http://www.esaf.fazenda.gov.br/assuntos/educacao-fiscal/pnef/pasta-sobre-o-programa/arquivos/relatorio-de-atividades-geref-2014>>. Acesso em: 13 maio 2015.

_____. Escola de Administração Fazendária – Esaf. **Diagnóstico do PNEF de 2015**. Disponível em: <<http://www.esaf.fazenda.gov.br/assuntos/educacao-fiscal/pnef/reunioes-de-trabalho/reunioes-do-gef/59a-reuniao-do-gef/apresentacoes/apresentacao-diagnostico-pnef-2015.pdf>>. Acesso em: 13 maio 2015.

_____. Receita Federal. **Educação fiscal**: conscientização da sociedade sobre os direitos e deveres fiscais, [2012], 17 p. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/acesso-rapido/direitos-e-deveres/publicacoes/cartilha-educacao-fiscal-pfp-com-capateste-v3.pdf>>. Acesso em: 13 mai. 2015.

_____. Supremo Tribunal Federal. **HC 81929/RJ**. Relator Min. Sepúlveda Pertence, j. 26/11/2002, p. 22/08/2003.

BUFFON, Marciano. **A tributação como instrumento de densificação do princípio da dignidade da pessoa humana.** São Leopoldo: Unisinos, 2007.

CARDOSO, Alessandro Mendes. **O dever fundamental de recolher tributos.** Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional.** 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

COULANGES, Numa Denis Fustel de. **A cidade antiga.** São Paulo: Martins Fontes, 2000.

CPMF PODERÁ VOLTAR, MAS VAI DEMORAR A SER APROVADA. **Sputnik.** Disponível em: <<http://br.sputniknews.com/brasil/20160108/3249094/cpmf-voltar-aprovada.html>>. Acesso em: 10 maio 2015.

FÓRUM FISCAL DOS ESTADOS BRASILEIROS – FFEB. **Programa de estudos.** Brasília: Esaf, 2014.

GILISSEN, John. **Introdução histórica ao direito.** 4. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2003.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito constitucional tributário.** 1. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

MONTESQUIEU, Charles de Secondat, Baron de. **O espírito das leis.** São Paulo: Martins Fontes, 2000.

MOVIMENTOS Nativistas e de Libertação: Inconfidência Mineira – 1789, Vila Rica. **Sohistoria.** Disponível em: <<http://www.sohistoria.com.br/ef2/inconfidencia/>>. Acesso em: 2 maio 2015.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos.** Coimbra: Almedina, 2012.

REVOLUÇÃO Farroupilha. **Sohistoria.** Disponível em: <<http://www.sohistoria.com.br/ef2/revolucaofarroupilha/>>. Acesso em: 2 maio 2015.

SANCHES, J. L. Saldanha. **Os limites do planejamento fiscal: substância e forma no direito fiscal português, comunitário e internacional.** Coimbra: Coimbra Editora, 2006.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva.** São Paulo: Malheiros, 2002.

VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. **Limitações constitucionais ao poder de tributar e tratados internacionais.** Belo Horizonte: Del Rey, 2000.

XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional.** 2. ed. Coimbra: Almedina, 2009.