



Breve Histórico da Tributação: o Encontro da "Vetusta Sombra" com a Transparência.

Thiago Chaves Gaspar Bretas Lage^[1]

[1] Professor de Direito Financeiro e Tributário da Universidade Federal de Ouro Preto (UFOP). Mestre em Direito Público pela Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG). Ex-Procurador Chefe da Fazenda Municipal de Contagem/MG (2010-2013). Advogado.

PALAVRAS-CHAVE: Histórico da tributação. (In)transparência fiscal. Acesso à informação. Cidadania fiscal.

1. Introdução

O "encontro da 'vetusta sombra' com a transparência" faz rápida retrospectiva histórica a respeito da evolução da relação de subjugação, pela força, dos povos antigos, para o contexto contemporâneo brasileiro de relação jurídico-tributária. No presente, ainda de transição paradigmática, vê-se o tributo ser progressivamente percebido como ferramenta de gestão pública pelos cidadãos, abandonando o exacerbado viés de rejeição social do passado. Assim, após breve histórico da tributação, trabalha-se a hipótese de que a transparência fiscal seja via de mão-dupla entre administração pública e administrados – tendo em vista a existência de recursos que são indisponíveis e de interesse de toda a sociedade –, para concluir pela necessidade de estímulo à cidadania fiscal, mediante a participação ativa de cada cidadão nos processos de decisão do Estado.

2. A tributação no mundo: considerações propedêuticas

A cobrança de tributos é prática antiga, verificada há muitos milênios. Apesar de se ter travestido em diferentes roupagens desde suas concepções iniciais, sempre esteve presente nas sociedades primevas, manteve-se em todos os Estados e nações durante o curso da história e, atualmente, pode-se afirmar sem sombra de dúvidas que é um dos pilares sobre o qual é erigido o Estado^[1].

[1] A respeito da temática das mudanças históricas da tributação, com relatos pormenorizados sobre o assunto, leia-se Werther Botelho Spagnol, "Da tributação e sua destinação" (SPAGNOL, 1994), intensificando os estudos em Fernando Sainz de Bujanda, na obra clássica *Hacienda Y Derecho*, de onde alguns mestres brasileiros parecem ter partido para o aprofundamento na matéria.

Como afirmou Sacha Calmon (COELHO, 1990, p. 23), corre o mundo a expressão cunhada por Aliomar Baleeiro:

O tributo é vetusta e fiel sombra do poder político há mais de 20 séculos. Onde se ergue um governante, ela se projeta sobre o solo de sua dominação. Inúmeros testemunhos, desde a Antiguidade até hoje, excluem qualquer dúvida (1997, p. 1).

Na Grécia antiga, ao tempo das Cidades-Estado, são colhidos com segurança subsídios para o estudo da criação dos tributos. Com a crescente organização social e o convívio em sociedades dirigidas por aparato estranho à singularidade de cada cidadão^[2] - o primórdio dos Estados hoje concebidos no Ocidente^[3] - foi indispensável que se invadisse o patrimônio particular das pessoas para lhes retirar parte de seus bens, que contribuiriam para a manutenção da instituição que objetivava resguardar o interesse de todos: o Estado.

[2] Alfredo Augusto Becker, com amparo em Ruy Cerne Lima, defende a utilização da expressão "transindividualização" para explicar a natureza do Poder do Estado; ou, "réalité transpersonnelle", nos dizeres de J. Haesaert, (apud BECKER, 1998, p. 182-8). Apoiando-se em Aliomar Baleeiro, Becker transcende os lindes científicos do Direito para traçar comparações entre a ciência que desse se incumba e a física (1998, p. 189-93), ainda tentando explicar a origem do Estado. Veja-se, também, quando o mesmo autor discorre sobre "a existência real do Estado como ser social distinto dos indivíduos" (1998, p. 161-4).

[3] ALTAMIRANO ao dispor sobre a Constituição de seu país (Argentina) bem como a respeito da interpretação que a Corte Suprema de Justicia de la Nación (CSJN) lhe dá: "La misión del Estado es propender al bien común de la sociedad. No es esta afirmación una expresión de deseos, como tampoco una conclusión a la que se llega luego de un riguroso análisis jurídico; por el contrario, es el mandato que se encuentra establecido en el Preámbulo de nuestra Constitución. ... Además, la individualización de los fines del Estado es uno de los elementos que caracterizan a la figura del tributo, cuya motivación es la recaudación para atender a los fines del Estado. (...) La jurisprudencia de la CSJN lo afirmó en los siguientes términos: 'Del Preámbulo se desprende el concepto de que la Constitución propone el bienestar común, el bien común de la filosofía jurídica clásica'. El bien común no es bien de un colectivismo ni la suma de los bienes individuales, el bien común es de distinta naturaleza; estos bienes son, a su vez, el presupuesto para que los hombres puedan desarrollar sus fines particulares. Por ello, la finalidad de la comunidad no es otra que contribuir con los hombres a la obtención de aquellos bienes" (2012, p.23).

Por outro lado, não se tinha forma segura de proceder nessa tarefa, vez que a noção de liberdade individual era muito acentuada entre aqueles cidadãos da polis grega. Diante de tal quadro optou-se, no início, pela "tributação indireta"^[4] para arrecadar fundos para o Erário, recaindo aquela, portanto, sobre o comércio, aduana, etc. Quando determinado cidadão ou grupo de cidadãos desejava construir e.g. um monumento, fazia doações ao Estado, não se podendo confundir-las com tributos, dado o caráter compulsório que difere esses daquelas (SPAGNOL, 1994).

[4] "São indiretos os tributos que, em virtude de sua configuração jurídica, permitem translação de seu encargo econômico-financeiro para uma pessoa diferente daquela definida em lei como sujeito passivo. A definição aqui exposta inclui apenas os tributos que já foram tecnicamente concebidos como aptos à transferência do encargo, visto que sob o ponto de vista econômico a translação se verifica em praticamente todo tributo. São diretos os tributos que não permitem tal translação, de forma que a pessoa definida em lei como sujeito passivo é a mesma que sofre o impacto econômico-financeiro do tributo" (ALEXANDRE, 2007, p.87).

A "tributação direta"^[5], por ser considerada agressiva, não era da práxis grega. Todavia, com as necessidades de caixa sendo majoradas (gastos e complexidade da trama e organizações sociais crescentes) e não sendo acompanhadas pelas respectivas entradas de recursos (receita), foi indispensável instituir a tributação direta, especialmente com respaldo em argumentos de guerra ou sua iminência, nascendo o imposto extraordinário denominado eisphora.

[5] ALEXANDRE, op.cit.

Com a superveniência do Império Romano, a tributação foi impulsionada para acompanhar a nova complexidade social do Estado. Ampliado o emaranhado da teia social (causa), foi proporcionalmente expandida a tributação (consequência inarredável - pois o Estado precisa de recursos para se manter). Com a necessidade bélica constante de dominar outros povos face à proporção que atingiu aquele vasto Império (BURNS, 1959), os gastos eram alçados a cifras altíssimas, tornando-se imprescindível aumentar as receitas.

Sendo a tributação direta àqueles tempos já "odiosa"^[6], focava-se na cobrança dos tributos indiretos e, ainda assim, tentando restringi-los aos povos vencidos que, oprimidos pela espada, desembolsavam o que lhes exigia o Erário. Com o enfraquecimento do Império, não havia como manter seguras fontes de receitas derivadas^[7] para os cofres públicos. Era uma falha do sistema romano, que só conseguia se manter através da força e que, na ausência dela ou diante de sua inadequação, teria, inexoravelmente, que sucumbir^[8].

[6] Tal como, para alguns, continua a ser hodiernamente (BECKER, 1998, p. 9), ainda que não se desconheça a importância indiscutível da tributação (MACHADO, 2004, p. 41-42). O tema foi tratado com diferentes cores em Ações de desconfiança da fiscalização tributária: a segurança jurídica e o controle das incertezas pela calculabilidade e cognoscibilidade do direito. (LAGE, Thiago Chaves Gaspar Bretas. Dissertação de mestrado, Universidade Federal de Minas Gerais, Faculdade de Direito, 2012, 201p. Inédita), mais especificamente no capítulo 3, denominado "Tributo, rejeição social e legalidade tributária".

[7] Os tributos são receitas derivadas do patrimônio particular, diferenciando-se das receitas originais (patrimoniais, financeiras, industriais, comerciais) e de operações de crédito (títulos públicos) cf. (COELHO, 1999, p. 32).

[8] Sobre as insurgências populares vinculadas ou ensejadas pela tributação, conferir ainda excelente relato feito por Raffael Frattari (2005, p.6-10), com o embasamento histórico que lhe é peculiar.

O feudalismo surge, então, em decorrência da fragmentação romana, que deixou largas extensões de terra sem um substituto que sobre elas exercesse igual concentração de poder. Assim, o Estado, como grande centralizador de largo número de pessoas retraía-se no cenário, dando espaço para os feudos e pequenos nobres e monarcas. Era tempo de tributação sem limites, instituída por esses diminutos detentores do poder^[9], que lançavam seus mandos e desmandos sobre os vassalos, súditos e demais pessoas que de alguma forma lhes eram subordinados.

[9] Confira-se BECKER, fazendo alusão ao tempo anterior à criação da Ciência das Finanças Públicas - que a seu juízo surgiu apenas no Século XVIII (1998, p. 3).

Na sequência histórica, constata-se o

aparecimento e robustecimento de classe social nova, oriunda dos burgos, que, posteriormente, vieram a se tornar cidades medievais, nas quais floresceu a burguesia^[10]. Tais elementos – os burgueses – deram nova conformação à concepção de tributos, vindo a participar da curia regia que os instituíam, constituindo-se em embrião do princípio da legalidade, já que o povo passava a consentir, por meio de seus representantes^[11], com as imposições que lhes seriam posteriormente dirigidas.

[10] A burguesia tem íntima vinculação com o capitalismo que se instalou na maior parte do globo terrestre, valendo-se rememorar que tributação e capitalismo estão visceralmente conectados, conforme notícia Hugo de Brito Machado (2004, p. 42).

[11] Nos dias atuais constata-se séria ojeriza aos representantes do povo (CR/1988, art. 1º, parágrafo único), os políticos, lotados no Legislativo e Executivo das esferas municipal, estadual e federal. Desvirtuou-se a representação política ainda mais na última década, notadamente com os escândalos – “mensalinho mineiro”, “mensalão”, “petrolão”, etc. – deflagrados desde meados de 2005, que têm comprovado que o poder pode transformar o homem que nele se firma, tendendo à perpetuação. A respeito da ilegitimidade da representação atualmente, frisou Sacha Calmon: “A democracia representativa, tal como proposta pela República Francesa, em certo sentido perdeu vitalidade. Nas modernas sociedades de massa do mundo ocidental, de cuja cultura política e jurídica fazemos parte, a representação política sofre os tremendos poderes do ‘estorço do diabo’ (o dinheiro), do egoísmo social e da mídia. Assim sendo, não se pode dizer que as pessoas se fazem fielmente representar nos governos e nos parlamentos” (COELHO, 1999).

A ideia do Poder ser exercido através de representantes amolda-se também à necessidade do Estado de atender aos anseios de pessoas espalhadas por vastas áreas territoriais. É que não mais se tinha a tributação restrita a cada burgo ou cidade, na qual era possível realmente “ver” em que áreas estavam sendo empregados os recursos que eram impositivamente subtraídos da esfera patrimonial de cada particular. A aplicação do tributo no local em que era arrecadado confortava cidadãos-contribuintes, pois compreendiam (e, literalmente, enxergavam) que aquela diminuição patrimonial do singular era revertida em prol de um bem coletivo (construção ou fortificação das muralhas de defesa,

criação de exército local, instituição de uma polícia, etc.). Dois singelos exemplos auxiliam a demonstrar a necessidade da “representação popular” indireta, feita por pessoas eleitas para tal finalidade:

Primus: diante da ampla extensão de terra pela qual se tinha que fazer valer um mesmo poder central, existiam concidadãos em aglomerações sociais mais distantes da cúpula decisória (cúpula onde, em regra, eram tomadas as decisões de destinação das receitas públicas), tornando-se impossível deixar a carga apenas do interesse local central as decisões sobre os investimentos do Estado. A contrario sensu, grande parte da população não situada nas cidades principais passaria ao largo da contraprestação estatal que validava a tributação; contribuiria com recursos financeiros ou

Apertando-se o passo para períodos mais recentes, e apenas para arrematar as explicações das origens e evolução do princípio da legalidade, cabe transcrever Queralt e Serrano, demonstrando em que culminaram os diversos levantes sociais do passado e as insurgências contra o poder de tributação que, outrora, desconhecia limites:

“Com a instauração do constitucionalismo no Século XIX, tanto o estabelecimento de tributos, como a aprovação dos orçamentos estatais passam a ser competência reservada ao Parlamento, assim como a aplicação e efetividade do tributo como a execução do orçamento constituem atividade administrativa regulada, submetida ao Direito.

(...)



seu patrimônio, mas não seria favorecida pelos serviços estatais. Secundus: era volumoso o número de pessoas de distintos aglomerados submetidas a um Poder central, e a reunião de todas em um mesmo espaço físico se tornaria impraticável, sem a satisfatória solução das inúmeras controvérsias que, decerto, surgiriam (alguns seriam favoráveis à fortificação das muralhas; outros, com interesses comerciais mais diretos, por exemplo, exigiriam melhoras nas vias que interligavam os burgos e cidades, terceiros desejariam que as áreas de convívio público fossem bem preservadas – dentre uma multiplicidade de exigências que se pode imaginar).

Chegou-se assim à culminação de um longo processo histórico que, iniciado com a imposição de tributos aos povos vencidos em embates bélicos, conclui-se com o estabelecimento de tributos pelo Parlamento de forma ordenada e conforme o Direito. O tributo deixa de ser símbolo do poderio militar e converte-se em instituto jurídico que adquire foro de cidadania no mundo jurídico. O poder tributário deixa de ser um arsenal de potestades discricionárias e ilimitadas para converter-se em exercício de competências por parte de um órgão – o Parlamento – o qual a Constituição limita” (apud FRATTARI, 2005).

Portanto, sob luzes diversas, vê-se a importância do princípio da legalidade e sua vinculação ao Direito Tributário desde as mais distantes origens.

3. Apontamentos Sobre o Contexto Brasileiro de Tributação

O Brasil é conhecido por ter a Constituição mais complexa do mundo em termos fiscais. A Constituição da República Federativa de 1988 dedica capítulo inteiro à tributação^[12], a par de serem encontráveis diversas passagens em outros trechos da Carta Política nas quais se remete novamente à temática^[13].

[12] Título VI, "Da Tributação e do Orçamento", Capítulo I, "Do Sistema Tributário Nacional" (BRASIL, 1988).

[13] Cf. art. 195, que, apesar de estar inserido no Título da Ordem Social, Capítulo da Seguridade Social, é permeado por comandos eminentemente de tributação. Os arts. 212, 239 e 240 contêm, cada qual, alguma referência, ainda que em menor proporção, à tributação, sendo outros exemplos de como dispositivos desse jaez podem estar espalhados pelo texto da CR/1988.

Desconhece-se outro país tão detalhista em disposições tributárias em nível constitucional. E tal preciosidade legislativa não é desta Carta Política de 1988, existindo desde os Diplomas anteriores que também desciam a minúcias, buscando aguda precisão constitucional na matéria (BRASIL, 1946; 1967)^[14].

[14] Para acesso às Constituições de outros Estados recomenda-se o site do Planalto (www.planalto.gov.br) no item legislação, subitem constituições, onde podem ser encontradas dezenas de textos legais, perpassando pelos países de maior expressão no cenário internacional – França, Inglaterra, Estados Unidos, Alemanha, Itália etc. – até se alcançar outras Cartas legais vigentes em demais países cujos diplomas legais orientam menos os estudos em Direito Tributário brasileiro.

A título exemplificativo colhe-se o magistério de Paulo de Barros Carvalho, então professor titular de Direito Tributário da PUC/SP e da USP, que, forte em Ataliba e

Baleeiro, aduziu:

O estudo de Direito Comparado oferece-nos material valioso para percebermos aspectos da fisionomia peculiar do nosso sistema constitucional tributário. Enquanto os sistemas de outros países de cultura ocidental pouco se demoram nesses campos, cingindo-se a um número reduzido de disposições, que ferem tão-somente pontos essenciais, deixando à atividade legislativa infraconstitucional a grande tarefa de modelar o conjunto, o nosso, pelo contrário, foi abundante, dispensando à matéria tributária farta messe de preceitos, que dão pouca mobilidade ao legislador ordinário, em termos de exercitar seu gênio criativo. Esse tratamento amplo e minucioso, encartado numa Constituição rígida, acarreta como consequência inevitável um sistema tributário de acentuada rigidez, como demonstrou Geraldo Ataliba na sua obra Sistema constitucional tributário brasileiro. E a profusão de comandos relativos à tributação mereceu registros de Aliomar Baleeiro que separou mais de cem regras tributárias insertas no texto de nossa Carta Magna (CARVALHO, 2002, p.139-40).

Sacha Calmon, fazendo comparação mais afinada com o Direito inglês e estadunidense, não diverge:

Os países europeus de tradição jurídica romano-germânica, a que pertencemos pela filiação lusa, trazem em suas Constituições alguns princípios tributários, sempre poucos. Os que são Estados federais colocam nas Cartas Políticas outros tantos princípios relativos à repartição das competências, inclusive tributárias. A Inglaterra, matriz do common law, em seus documentos históricos, os quais em conjunto formam a Constituição inglesa, igualmente, mas de maneira esparsa, agasalha alguns princípios sobre o exercício do poder de tributar. Os EEUU, que nos inspiraram a República, o Presidencialismo, o sistema difuso de controle de constitucionalidade e a Federação (certo que imprimimos à Federação a nossa feição centralizante), tampouco são um país

que se demora em cuidados justributários no corpo da Constituição.

O Brasil, ao contrário, inundou a Constituição com princípios e regras atinentes ao Direito Tributário. Somos, indubitavelmente, o país cuja Constituição é a mais extensa e minuciosa em tema de tributação. Este cariz, tão nosso, nos conduz a três importantes conclusões:

Primus – os fundamentos do Direito Tributário brasileiro estão enraizados na Constituição de onde se projetam altaneiros sobre as ordens jurídicas parciais da União, dos Estados e dos Municípios;

Secundus – o Direito Tributário posto na Constituição deve, antes de tudo, merecer as primícias dos juristas e dos operadores do Direito, porquanto é o texto fundante da ordem jurídico-tributária;

Tertius – as doutrinas forâneas devem ser recebidas com cautela, tendo em vista as diversidades constitucionais (COELHO, 1999, p. 45).

São importantes as palavras transcritas acima, não apenas para frisar que a Constituição brasileira é das mais complexas, mas também para marcar a importância de sua condição no contexto histórico mais recente do Brasil. Afinal, alguns pesquisadores atrelam estreitamente a relação de revoltas populares à tributação irrestrita (sem as balizas constitucionais que o ordenamento atual contém). É o caso de Eurico Marcos Diniz de Santi, que afirma que "um olhar atento sobre o Brasil no período colonial revela que muitas das rebeliões e protestos da época foram organizadas e levadas adiante em função da opressão tributária da Metrópole sobre sua principal colônia" (SANTI, 2008, p.6).

Com efeito, o período do "Brasil Colonial" (1500 até 1822), antecedendo o período imperial, foi marcado por diversos abusos em termos de arrecadação que desrespeitavam os mais basilares princípios justributários (SANTI, 2008, p.7-10).



Denota-se que a história ocidental europeia já antecipava as dificuldades enfrentadas no presente no Brasil – quando se fala de imposição fiscal e, principalmente, de sua majoração. João Melão Neto, jornalista que esteve nas posições de deputado federal, secretário e ministro de Estado fez publicar n'O Estado de São Paulo, em 18 de fevereiro de 2005, matéria ácida afirmando chegada “a hora do basta!”. No texto são feitas comparações entre o então Presidente Lula com (i) João Sem Terra, (ii) Jorge III da Inglaterra e (iii) Luis XVI de França para dizer que “o primeiro perdeu o poder, o segundo enlouqueceu e o terceiro foi decapitado”, sugerindo que o mandatário brasileiro poderia conhecer destino semelhante. Transcreve-se pequeno trecho, para demonstrar como a tributação está umbilicalmente ligada a diversas e famosas revoluções ocorridas no mundo e, especialmente, no Brasil:

Na Inglaterra, em 1215, ante a fúria tributária e outros desmando (sic) do rei João Sem Terra, os barões se insurgiram e o obrigaram a assinar a Magna Carta. Esta, entre outras coisas, vedava ao monarca criar tributos sem o consentimento do que, mais tarde, viria a ser o Parlamento. Nascia, assim, o primeiro arremedo da democracia inglesa, com a limitação dos poderes reais. A Magna Carta, juntamente com a Bill of Rights (1689), são os dois documentos que até hoje lastreiam o que se poderia chamar de “Constituição” britânica.

Alguns séculos depois, em 1765, o rei Jorge III, após o fim da Guerra dos Sete anos, decidiu repassar parte dos custos da refrega para as colônias inglesas na América. Os colonos foram onerados com a Lei do Selo, a Lei do Açúcar e, pouco depois, com a Lei do Chá. Foi o estopim para a revolta que, em 1776, resultou na Declaração de Independência dos Estados Unidos da América. O rei Jorge, em sua avidez fiscal, acabou por matar a “galinha dos ovos de ouro” da Inglaterra.

Poucos anos depois, o rei Luiz XVI, da França, com as finanças arruinadas, decidiu criar impostos sobre a nobreza e o clero. Estes se rebelaram e exigiram do soberano a convocação dos Estados Gerais – uma espécie de Parlamento francês, que não era convocado desde 1614. O que se seguiu está registrado nos livros de História. Em 1789, o “Terceiro Estado” rebelou-se e criou a Assembléia Nacional, a qual, por sua vez, deflagrou a Revolução Francesa. Luiz XVI acabou sem os seus impostos, sem o trono e sem a própria cabeça.

No mesmo ano, aqui, no Brasil, uma cobrança extorsiva de impostos resultou na Inconfidência Mineira, a primeira manifestação séria de independência dos brasileiros.

Bastam esses exemplos – entre inúmeros outros através da história – para demonstrar o poder explosivo que a sanha arrecadatória do Estado desencadeia. Ninguém gosta de impostos. Nunca existiu uma “sociedade dos amigos do Fisco”. O próprio termo “imposto” já indica, por si, que os tributos não são espontâneos, mas sim impingidos aos cidadãos.

Obviamente, é impossível constituir um Estado sem o suporte de receitas próprias. E estas, necessariamente, têm de ser arrecadadas do povo. Mas existe um limite, que quando é ultrapassado põe o próprio Estado em risco.

Ao se caminhar na história brasileira rumo à contemporaneidade^[15], deve-se mencionar o movimento de codificação do Direito Tributário no país, ocorrido com força máxima nos anos da ditadura, gerando relevante produto legislativo. Não obstante as fundadas críticas concernentes ao período em que foi aprovado o Código Tributário Nacional – CTN, Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966 (BRASIL, 1966), o mesmo teve o condão de unificar o sistema de tributação brasileiro, disciplinando inclusive as competências impositivas distintas de diferentes membros da Federação, etc.

[15] Para demonstração efetivamente contemporânea, destaca-se a emblemática devolução da Medida Provisória n. 669, de 26 de fevereiro de 2015, pelo Congresso Nacional à Presidência da República. A devolução de MPs (que, no caso específico, aumentava a carga fiscal) é, na prática política brasileira, atitude adotada somente em casos raríssimos, como o ocorrido, quando o Presidente do Senado anunciou que o ato assinado pela Presidência sequer tramitaria no Legislativo, por sua proposta ser inconstitucional. A MP encontra-se disponível em planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Mpv/mpv669.htm. A “mensagem” da referida Medida Provisória foi subscrita pelo então Ministro de Estado de Fazenda, Joaquim Vieira Ferreira Levy na EM 41/2015 MF, de 25 fev. do mesmo ano, disponível para consulta em planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Exm/ExmMP-669-15.doc. Acessos em 3 ago. 2015.

A necessidade de codificação do Direito Tributário no contexto nacional era inadiável, sob pena de se mergulhar numa babel impositiva ainda mais agravada, com sérios prejuízos para toda a federação. Baleeiro explica a urgência da codificação, quando remete ao caos tributário que outrora se instalou sobre o Brasil:

Na frase irreverente de Voltaire, o viajante do século XVIII, em França, mudava com mais frequência de leis do que de cavalos. Vigorava o Direito

romano e alguns costumes no sul. Cada província das demais regiões conservava seu Direito costumeiro próprio, de sorte que a travessia do país em diligência importava sucessiva submissão aos mais variados regimes jurídicos.

Em matéria financeira, nesta nossa época de aviões, quem cortar o Brasil de norte a sul ou de leste a oeste, conhecerá o império de mais de 2.000 aparelhos fiscais, pois que a União, os estados, o Distrito Federal e os municípios se regem por textos diversos de Direito Tributário, muito embora todos eles se entronquem ou pretendam entroncar-se na Constituição Federal, como primeira fonte jurídica da imposição. Cada estado ou município regula diversamente os prazos da prescrição, as regras da solidariedade, o conceito do fato gerador, as bases de cálculo dos impostos que lhe foram distribuídos, etc. (BALEIRO, 1999, p. 11)

Portanto, conclusivamente, crê-se que devem ser lidos e respeitados os comandos da CR/1988 e do CTN (além de se evitar excessivas edições de MPs sobre a matéria) para que seja possível assegurar a transferência de uma relação meramente de poder com base em mandos e desmandos de alguns, para outra relação, jurídica, regulada pelo Direito e com observância de critérios ideais de justiça. E fator que poderá exercer força transformadora neste ponto será a “informação”, solucionando a (in)transparência fiscal, permitindo envolver cada cidadão nas decisões de “quanto” arrecadar e “como” e “em que” gastar ou investir o dinheiro público. Mas isso é outro percurso longo, que ainda não foi satisfatoriamente trilhado.

4. O acesso à informação como instrumento de justiça fiscal nos novos processos de decisão da

gestão dos recursos públicos

Em tempo de grandes crises econômicas, guerras fiscais^[16] e aumento do controle e fiscalização, pela Fazenda Pública, sobre as atividades exercidas pelos particulares, torna-se evidente o desgaste na relação entre administração pública e administrados, notadamente na já (infelizmente) “belicosa” convivência entre fisco e sujeitos passivos tributários. O esgarçar da relação pode impactar negativamente a confiança institucional do cidadão no poder público, na arrecadação e, consequentemente, na economia do país.

[16] “Guerras fiscais”, no plural, pois ocorrem verticalmente entre diferentes esferas de governo (municípios vs. estados; União vs. Distrito Federal, etc.) e também está presente horizontalmente, entre estados, entre municípios, entre países, entre blocos econômicos. Para ilustrar, no panorama nacional: “[analisam-se] as causas e consequências da guerra fiscal no âmbito do imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISSQN). Em que pese o imposto em questão ser, no altiplano constitucional, menos complexo que o ICMS (incidente sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação), de competência estadual, a multiplicidade de entes políticos legitimados para a instituição do imposto municipal e o diferente tratamento dado ao tributo nos mais de cinco mil municípios brasileiros tornam-no potencial gerador de conflitos jurídicos e políticos que são difíceis de explicar e dirimir. As mudanças sociais e econômicas dos anos mais recentes, que desaguarão no robustecimento do setor de prestação de serviços, agregaram enorme complexidade ao problema e ampliaram os pontos de aparente interseção entre a tributação municipal e outros tributos da esfera estadual e federal, como o ICMS (imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação) e o IPI (imposto sobre produtos industrializados), por exemplo, gerando ferrenhas disputas entre as diferentes esferas de governo (municipal, estadual e federal) para tributar uma mesma atividade. A disputa não existe apenas no plano vertical mencionado, pois também se dá horizontalmente, envolvendo dois ou mais municípios que se julgam igualmente legitimados para exigir o ISSQN de um mesmo sujeito passivo envolvido com a prestação de determinado serviço.” (LAGE, Thiago Chaves Gaspar Bretas. A guerra fiscal e o ISSQN: causas e consequências. In: Misabel Abreu Machado Derzi; Onofre Alves

Batista Júnior; André Mendes Moreira. (Org.). *Co-leção federalismo e tributação*. 1ed. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2015, v. 3, p. 329-343).

O sujeito passivo tributário se vê cada vez mais vigiado (panóptica^[17]) pelo volume de dados que deve fornecer ao fisco de todas as esferas de governo, mas não obtém, na mesma medida, acesso a informações financeiro-tributárias do Estado (em sentido amplo), continuando sem a compreensão dos gastos públicos. O sistema tributário, por sua vez, está a cada ano mais complexo, reduzindo sua cognoscibilidade e a calculabilidade, refletindo a opacidade fiscal do Estado.

[17] "A teoria luhmanniana defende a possibilidade de coexistência de confiança e de desconfiança dentro de um sistema, inclusive, por vezes, entrelaçando-as. Para o Professor Tedesco é possível o estabelecimento de controles que operam especificamente desconfiando, de modo que as pessoas sujeitas a tal controle 'confiem na existência da desconfiança'. Aquele autor sustenta, ainda, que determinadas pessoas desempenhem papéis específicos de leitura das informações disponibilizadas partindo-se da desconfiança. A administração tributária, que tem o dever de praticar ações de desconfiança, acaba gerando nos contribuintes a 'certeza' de que estão sendo fiscalizados. Nesse sentido ganha evidência o panóptico descrito por Foucault, pois a sensação de vigia constante por parte da autoridade tributária poderia coibir as ações delitivas de relevante parcela dos contribuintes, que não faltariam com as suas obrigações tributárias. Há uma confiança (dos contribuintes em geral) na desconfiança (fiscal) que gera o recolhimento de recursos às burras estatais ante a 'certeza da probabilidade' de serem fiscalizados" (LAGE, 2014, p.216). Ainda sobre a "panóptica", vale conferir RIBEIRO, Marcelo Miranda. "Leviatã fiscal: uma análise crítica do panóptico tributário". In: Revista da Seção Judiciária do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, V.19, N. 33, p. 97-112, abr. 2012.

A respeito de tal complexidade, vem a calhar o trabalho de Elkin, em que o autor alude a critérios de "equidade", "eficiência" e "simplicidade" aceitos no desenho e avaliação de sistemas tributários. Confira-se:

Equidade tem um aspecto horizontal (contribuintes com mesma capacidade devem pagar o mesmo imposto) e um vertical (contribuintes com maior capacidade de pagamento devem pagar mais imposto). Eficiência requer que o sistema seja estruturado de modo a não

distorcer decisões de produção, consumo, poupança ou investimento de indivíduos e empresas, ou seja, o sistema deve ser neutro. Simplicidade requer que o sistema tributário seja claro de modo que os contribuintes possam usar as regras sem incorrerem em custos não razoáveis e compreenderem as implicações tributárias de qualquer curso de ação. A simplicidade é necessária para uma fácil administração. (cf. POHLMANN; IUDÍCIBUS, 2006, p.86-7)

Em cada uma das três frentes citadas acima há correspondência constitucional que pode ser mencionada, demonstrando-se, por exemplo, que o princípio da capacidade contributiva (equidade material – art. 145, §1º)^[18] a não-cumulatividade (eficiência como neutralidade – art. 155, §2º, I)^[19] e a transparência ora defendida (simplicidade como clareza – art. 150, §5º, todos da CR/1988)^[20] seriam os sinais de um sistema tributário brasileiro avaliado positivamente. Todavia, nenhuma dessas três vertentes é seguida à risca na realidade nacional, sendo inúmeros os casos de (i) iniquidade, (ii) tributação em cascata e (iii) opacidade que devem ser combatidos caso se pretenda atingir o prometido/programado pela CR/1988.

[18] "§ 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte" (BRASIL, 1988).

[19] "§ 2º O imposto previsto no inciso II [ICMS] atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993) I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal" (BRASIL, 1988).

[20] "§ 5º - A lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços" (BRASIL, 1988).

Mas o ordenamento jurídico brasileiro também merece elogios em algumas frentes. No campo mais abrangente do

"acesso à informação" e na esfera específica da transparência fiscal, nota-se progresso democrático com a promulgação da CR/1988 (art. 150, §5º) e com as Leis Ordinárias Federais 12.527, de 18 de novembro de 2011,^[21] e 12.741, de 8 de dezembro de 2012, que, neste último caso, "Dispõe sobre as medidas de esclarecimento ao consumidor, de que trata o § 5º do artigo 150 da Constituição Federal"^[22].

[21] "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" (BRASIL, 2011).

[22] "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 nº 8.078, de 11 de setembro de 1990 - Código de Defesa do Consumidor" (BRASIL, 2012). O §5º do artigo 150 da CR/1988, por sua vez, prevê que "A lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços". Ainda é necessário desmistificar as medidas de esclarecimento ao consumidor quanto à carga tributária incidente sobre mercadorias e serviços, nos termos da aludida Lei, mas os avanços devem ser celebrados, por serem ferramenta útil no processo de acesso à informação e educação fiscal cidadã.

Ainda sobre a transparência fiscal, que se desdobra no trinômio "clareza, abertura e simplicidade", cumpre destacar ser bem-vinda a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), Lei Complementar 101/2000^[23], quando estabelece em seu art. 1º, §1º, que "A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas". Isso porque, ainda que a "transparência" tenha sido exposta pelo viés financeiro do equilíbrio (que não é diretamente o objeto deste texto), certamente é parceira na construção da cidadania fiscal, consistindo na criação de possibilidades para que os cidadãos participem de modo mais ativo e constante na condução da vida pública brasileira.

[23] "Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências" (BRASIL, 2000).



Capacity planning

Branches

Time
Long-term strategy

A Lei de Responsabilidade Fiscal também se alinha dentre os diplomas legais que, a despeito de serem passíveis de críticas, trouxeram melhoras para as finanças brasileiras nos quesitos “acesso à informação” e “moralidade”. Alguns exemplos podem ser arrolados:

- o artigo 12 da LRF^[24] aproxima a teoria da realidade, pois não podem ser encaminhados projetos de lei embasados em estimativas de receita descompassadas com a realidade, dificultando que as contas públicas sejam “maquiadas”; além disso, os dados deixam de ser concentrados exclusivamente no Poder Executivo, sendo disponibilizados para os demais Poderes e o Ministério Público (§3º);

[24] “Art. 12. As previsões de receita observarão as normas técnicas e legais, considerarão os efeitos das alterações na legislação, da variação do índice de preços, do crescimento econômico ou de qualquer outro fator relevante e serão acompanhadas de demonstrativo de sua evolução nos últimos três anos, da projeção para os dois seguintes àquele a que se referirem, e da metodologia de cálculo e premissas utilizadas.

§ 1º Reestimativa de receita por parte do Poder Legislativo só será admitida se comprovado erro ou omissão de ordem técnica ou legal.

§ 2º ...

§ 3º O Poder Executivo de cada ente colocará à disposição dos demais Poderes e do Ministério Público, no mínimo trinta dias antes do prazo final para encaminhamento de suas propostas orçamentárias, os estudos e as estimativas das receitas para o exercício subsequente, inclusive da corrente líquida, e as respectivas memórias de cálculo”.

- o artigo 13 da mesma Lei^[25] prevê que em até 30 dias após a publicação do orçamento ocorrerá o desdobramento em metas bimestrais, devendo ser explicitadas as medidas de combate à evasão e à sonegação, a quantidade e valores de ações ajuizadas para cobrança da dívida ativa, etc.; tal detalhamento contribui com a transparência e permite maior fiscalização das contas públicas;

[25] “Art. 13. No prazo previsto no art. 8º, as receitas previstas serão desdobradas, pelo Poder Executivo, em metas bimestrais de arrecadação, com a especificação, em separado, quando cabível, das medidas de combate à evasão e à sonegação, da quantidade e valores de ações ajuizadas para co-

brança da dívida ativa, bem como da evolução do montante dos créditos tributários passíveis de cobrança administrativa”.

- o artigo 26,^[26] por sua vez, restringe a destinação de recursos públicos para o setor privado, dando tom de transparência e rigor à legislação e incrementando o respeito aos princípios da isonomia, impessoalidade, moralidade;

[26] “Art. 26. A destinação de recursos para, direta ou indiretamente, cobrir necessidades de pessoas físicas ou déficits de pessoas jurídicas deverá ser autorizada por lei específica, atender às condições estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias e estar prevista no orçamento ou em seus créditos adicionais.

§ 1º ...

§ 2º Compreende-se incluída a concessão de empréstimos, financiamentos e refinanciamentos, inclusive as respectivas prorrogações e a composição de dívidas, a concessão de subvenções e a participação em constituição ou aumento de capital”.

- os artigos 48 a 49,^[27] inseridos na Seção denominada “da transparência da gestão fiscal”, tiveram a redação alterada pela Lei Complementar n. 131/2009, passando a constituir potente ferramenta à disposição do cidadão para contribuir com o controle das contas públicas.^[28]

[27] “Art. 48. São instrumentos de transparência da gestão fiscal, aos quais será dada ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso público: os planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias; as prestações de contas e o respectivo parecer prévio; o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal; e as versões simplificadas desses documentos.

Parágrafo único. A transparência será assegurada também mediante: (Redação dada pela Lei Complementar n.º 131, de 2009).

I – incentivo à participação popular e realização de audiências públicas, durante os processos de elaboração e discussão dos planos, lei de diretrizes orçamentárias e orçamentos; (Incluído pela Lei Complementar n.º 131, de 2009).

II – liberação ao pleno conhecimento e acompanhamento da sociedade, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira, em meios eletrônicos de acesso público; (Incluído pela Lei Complementar n.º 131, de 2009).

III – adoção de sistema integrado de administração financeira e controle, que atenda a padrão mínimo

de qualidade estabelecido pelo Poder Executivo da União e ao disposto no art. 48-A. (Incluído pela Lei Complementar n.º 131, de 2009)

Art. 48-A. Para os fins a que se refere o inciso II do parágrafo único do art. 48, os entes da Federação disponibilizarão a qualquer pessoa física ou jurídica o acesso a informações referentes a: (Incluído pela Lei Complementar n.º 131, de 2009).

I – quanto à despesa: todos os atos praticados pelas unidades gestoras no decorrer da execução da despesa, no momento de sua realização, com a disponibilização mínima dos dados referentes ao número do correspondente processo, ao bem fornecido ou ao serviço prestado, à pessoa física ou jurídica beneficiária do pagamento e, quando for o caso, ao procedimento licitatório realizado; (Incluído pela Lei Complementar n.º 131, de 2009).

II – quanto à receita: o lançamento e o recebimento de toda a receita das unidades gestoras, inclusive referente a recursos extraordinários. (Incluído pela Lei Complementar n.º 131, de 2009).

Art. 49. As contas apresentadas pelo Chefe do Poder Executivo ficarão disponíveis, durante todo o exercício, no respectivo Poder Legislativo e no órgão técnico responsável pela sua elaboração, para consulta e apreciação pelos cidadãos e instituições da sociedade.

Parágrafo único. A prestação de contas da União conterá demonstrativos do Tesouro Nacional e das agências financeiras oficiais de fomento, incluído o Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social, especificando os empréstimos e financiamentos concedidos com recursos oriundos dos orçamentos fiscal e da seguridade social e, no caso das agências financeiras, avaliação circunstanciada do impacto fiscal de suas atividades no exercício”.

[28] Ainda que o “jeitinho” brasileiro, ou o “Brazil’s monetary jeitinho” (como se manifestou o jornal Financial Times) possa tentar deitar por terra o avanço legislativo. A respeito da famigerada prática brasileira, leia-se a coluna de José Mauricio CONTI, divulgada na Revista Consultor Jurídico: “As restrições fiscais impostas pelas novas normas, associadas ao rigor da legislação, que contém sanções por vezes bastante severas para o seu descumprimento, bem como a crescente busca por maior transparência, acabaram por intensificar o uso da chamada ‘contabilidade criativa’ no setor público. Na ânsia de cumprir as normas de finanças públicas, ainda que os números não sejam favoráveis, por vezes indicando em sentido oposto ao que se pretende, os operadores da contabilidade pública passaram a se aproveitar das brechas da lei, divergências na interpretação dos textos normativos, lacunas, flexibilidade e toda sorte de possibilidades, para ‘ajustar’ os números aos interesses dos governantes, de modo a ‘fazer de conta’ que os resultados foram alcançados tal como planejados.” (disponível em “conjur.com.br/2013-fev-12/contas-vista-contas-maquiadas-nao-tornar-nosso-pais-bonito”, acesso em 29 jul. 2016).



Portanto, com o ambiente propício criado pela CR/1988, com o impulso dado pela LRF e o reforço oriundo das Leis Federais 12.527/2011 e 12.741/2012, identifica-se que há sinal de novos tempos na vida pública nacional, que poderá passar a ser fiscalizada mais de perto pelos brasileiros. Tal reflexão encontra-se em consonância com o pensamento do Senador João Capiberibe, para quem a transparência governamental pode colaborar com a melhor gestão dos recursos através do maior envolvimento da população, tendo em vista que os órgãos públicos têm se mostrado inábeis para conter os desvios de dinheiro, como comprovam escândalos recentes como o da operação “Lava Jato” (sic), em curso na esfera federal. [29]

[29] Reportagem da Agência Senado com o título “João Capiberibe: ‘Transparência é caminho para reduzir corrupção’”, publicada em 13 abr. 2015. Disponível em senado.leg.br/noticias/materias/2015/04/13/joao-capiberibe-transparencia-e-caminho-para-reduzir-corrupcao. Acesso em 3 ago. 2016. Trecho da matéria: “Segundo o senador, o Brasil tem convivido desde a década de 1980 com manchetes escandalosas sobre corrupção. O senador citou o caso da usina Itaipu, que custou 10 vezes mais que o valor inicialmente previsto e teve sua construção marcada por denúncias de irregularidades. Ele também lembrou a operação Lava Jato, que investiga desvios na Petrobras e já provocou a prisão de ex-deputados. Para Capiberibe, as CPIs e as investigações do Ministério Público não têm sido suficientes para conter a corrupção. Ele disse que os órgãos públicos precisam cumprir as previsões legais sobre transparência. O senador pediu o apoio da imprensa na divulgação da Lei Complementar que determina a disponibilização, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios (Lei 131/2009) e cobrou uma participação maior da sociedade no combate aos desvios de valores públicos.”.

Assim, propõe-se, em hipótese,^[30] que a transparência seja via de mão-dupla que opera também no viés do Estado em relação aos administrados, tendo em vista os recursos públicos que são indisponíveis e de interesse de toda a sociedade. Pensar em transparência estatal em prol dos sujeitos passivos tributários colabora para o desenvolvimento da justiça fiscal e influi nos índices de confiança dos particulares em relação aos entes públicos. A governança tributária deve fornecer ao contribuinte o acesso aos dados e à compreensão das informações financeiro-tributárias (art. 48, LRF) para que este saiba o quanto está pagando e a que título, para, a partir de então, possibilitar novos processos de decisão participada na gestão dos recursos públicos, estreitando os laços de colaboração e a simbiose entre sujeitos ativos (fisco) e sujeitos passivos tributários.

[30] Utiliza-se o termo “hipótese” no contexto de projeto de pesquisa que se pretende desenvolver no âmbito da Universidade Federal de Ouro Preto nos anos de 2016/2017, para, ao término da investigação, confirmar ou refutar a aludida hipótese, que consiste, por hora, na expectativa do pesquisador antes da realização da pesquisa, geralmente delineada pela sua intuição ou faro (DEMO, 2002). Também sobre a “hipótese” de investigação, veja-se GUSTIN; DIAS, 2006, p.68. Acredita-se que, a partir do desenvolvimento da cidadania fiscal, novos processos de decisão na gestão dos recursos públicos podem gerar os mais variados efeitos positivos no longo prazo, contribuindo, inclusive, a depender dos resultados obtidos, em indicações e propostas de anteprojetos de leis que efetivamente apontem para o fortalecimento da cidadania e da democracia no sistema tributário brasileiro.

Afinal (ainda no contexto hipotético), o fomento da transparência fiscal no sistema financeiro-tributário brasileiro, combinando-a com a conscientização do cida-

dão quanto à importância do pagamento de tributos e da fiscalização da destinação do produto da arrecadação, refletirá na melhor gestão dos recursos públicos.

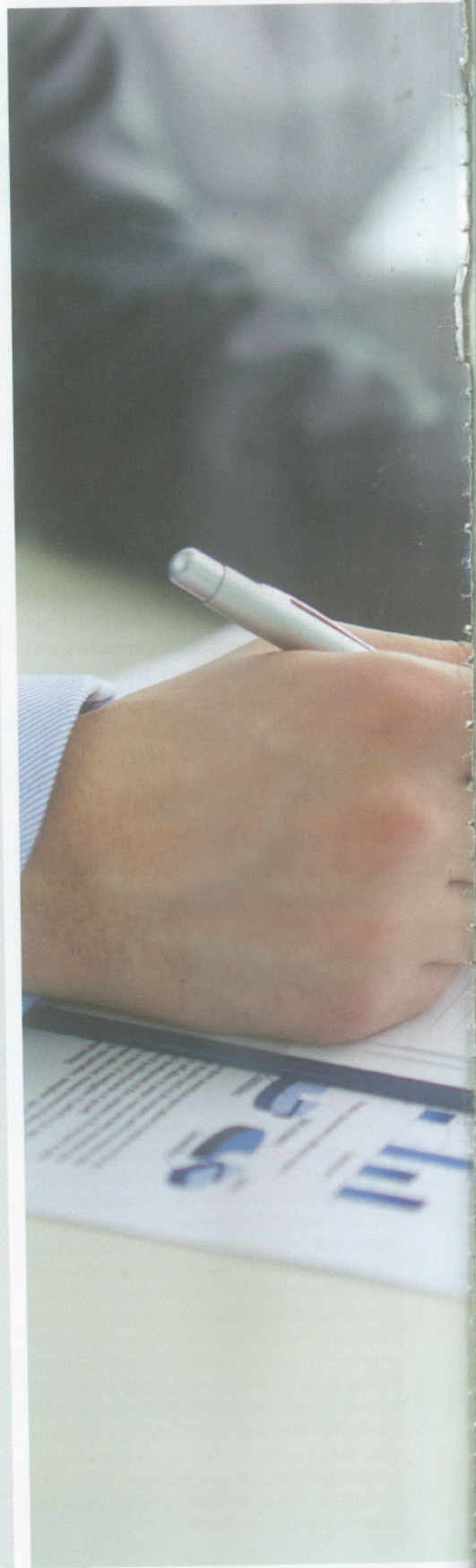
5. À Guisa de Conclusão

Cabe refletir, portanto, sobre a necessidade de transformação na relação fisco-contribuinte, para harmonizá-la ao invés de acirrá-la, investigando elementos que possam demonstrar a possibilidade de se aprimorar o acesso formal e material à informação para o contribuinte-cidadão e o progresso que este desenvolvimento proporcionaria para o campo do Direito Público, tanto no ramo do Direito Financeiro quanto no Direito Tributário. Afinal, a (in)transparência fiscal está relacionada à elusão e evasão fiscal que afetam a economia e as políticas públicas, havendo desconfiância dos administrados nas instituições e em relação à gestão dos recursos públicos em geral. Afinal, estudos conduzidos por Alm na seara fiscal demonstraram que “a obediência [tributária] é maior quando indivíduos votam no uso dos recursos arrecadados” e que “a obediência individual declina se o sujeito acredita que recebe menos do que os outros, em termos de benefícios e serviços públicos”.

A falta de interesse de boa parte da população e de profissionais do ramo jurídico na fiscalização das receitas e despesas públicas reforça a necessidade da prática da transparência pelo Estado, com o objetivo de cumprir a programação constitucional e resgatar (ou edificar) a cidadania fiscal através da participação ativa da sociedade.

6. Referências

- ALEXANDRE, Ricardo. Direito Tributário Esquematizado. 1. ed. 4. tir. São Paulo: Método, 2007.
- ALTMIRANO, Alejandro C. Derecho tributario: parte general. Buenos Aires: Marcial Pons Argentina, 2012.
- AMARO, Luciano. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.
- ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 1991.
- ÁVILA, Humberto. Repensando o "princípio da supremacia do interesse público sobre o particular", in SARMENTO, Daniel (Org.), Interesses públicos versus interesses privados: desconstruindo o princípio da supremacia do interesse público. 2. Tiragem. Rio de Janeiro: LumenJuris, 2005.
- BALEIRO, Aliomar. Limitações constitucionais ao poder de tributar. 7. ed. Atual. Misabel Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1997.
- _____. Direito Tributário Brasileiro. 11. ed. Atual. Misabel Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999.
- BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. Aspectos essenciais do princípio da moralidade administrativa e sua aplicação no direito administrativo tributário. Inédito.
- BECKER, Alfredo Augusto. Teoria geral do Direito Tributário. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998.
- _____. Carnaval Tributário. 2. ed. São Paulo: Lejus, 1999.
- BRASIL. 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. Disponível em www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172Compilado.htm. Acesso em: 29 jul. 2016.
- BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, de 24 de janeiro de 1967. Disponível em: www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao67.htm. Acesso em: 9 abr. 2015.
- BRASIL. Emenda Constitucional n. 1, de 17 de outubro de 1969. Emenda a Constituição da República Federativa do Brasil (1967). Disponível em www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc01-69.htm. Acesso em 29 jul. 2016.
- BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, de 5 de outubro de 1988. Disponível em www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em 29 jul. 2016.
- BRASIL. Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em: 29 jul. 2016.
- BRASIL. Lei n. 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. Disponível em www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/l12527.htm. Acesso em: 29 jul. 2016.
- BRASIL. Lei n. 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 nº 8.078, de 11 de setembro de 1990 - Código de Defesa do Consumidor. Disponível em www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2012/lei/l12741.htm. Acesso em 10 abr. 2016.
- BRASIL. Medida Provisória, de 26 de fevereiro de 2015. Disponível em www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Mpv/mpv669.htm. Acesso em 10 abr. 2015.
- BURNS, Edward M. História da Civilização Ocidental. Porto Alegre: Globo, 1959.
- CAMARGOS, Luciano Dias Bicalho. O imposto territorial rural e a função social da propriedade. 1. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2001.
- CANOTILHO, José Joaquim Gomes. Direito Constitucional e Teoria da Constituição. 4. ed. Coimbra: Almedina, 2000.
- CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 19. ed. rev. ampl. atu. 3. tir. São Paulo: Malheiros, 2004.
- CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário – Fundamentos da incidência tributária. São Paulo: Saraiva, 1998.
- _____. Curso de Direito Tributário. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. Comentários à Constituição de 1988. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1990.
- _____. Curso de Direito Tributário Brasileiro. Rio de Janeiro: Forense, 1999.
- _____. Teoria Geral do Tributo e da Exoneração Tributária. 2. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 1999a.
- CONTI, José Maurício. Contas "maquiadas" não vão tornar nosso país mais bonito. Em Revista Consultor Jurídico, de 12 fev. 2013. Disponível em conjur.com.br/2013-fev-12/contas-vista-contas-maquiadas-nao-tornar-nosso-pais-bonito. Acesso em 12 abr. 2016.



DEMO, Pedro. Pesquisa e construção de conhecimento. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 2002.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Atualização. In BALEEIRO, Aliomar. Limitações constitucionais ao poder de tributar. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

. Atualização. In BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

. Tratado de Direito Tributário Contemporâneo – Dos princípios gerais do Direito Tributário. In Cadernos de Direito Tributário. São Paulo, nº 83, p. 26-72, 1999.

DIAS, Maria Tereza Fonseca; GUSTIN, Miracy Barbosa de Sousa. (Re)pensando a pesquisa jurídica. Belo Horizonte: Del Rey, 2002.

FALCÃO, Amílcar. Introdução ao direito tributário brasileiro. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994.

FRATTARI, Rafael. Breves considerações sobre projetos de pesquisa em direito: afinal, o quê é marco teórico? In Revista Jurídica da Universidade Federal de Ouro Preto nº 02. Ouro Preto: UFOP, 2003.

. Os tempos do contribuinte: o prazo para a repetição do indébito no direito tributário brasileiro. 2003. 502pp. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário) – Faculdade de Direito, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2003.

. A posição do Código Tributário Nacional no Sistema Tributário Brasileiro. Belo Horizonte: PUCMinas, 2005.

GODOI, Marciano Seabra de. Tributação e Orçamento nos 25 anos da Constituição de 1988. Revista de Informação Legislativa, ano 50, n. 200, p. 137-151, outubro/dezembro de 2013.

GUSTIN, Miracy Barbosa de Sousa; DIAS, Maria Tereza Fonseca. (Re)pensando a pesquisa jurídica. 2. ed. revista, ampliada e atualizada. Belo Horizonte: Del Rey, 2006.

LAGE, Thiago Chaves Gaspar Bretas. Ações de desconfiância da fiscalização tributária: a segurança jurídica e o controle das incertezas pela calculabilidade e cognoscibilidade do direito. Dissertação de mestrado, Universidade Federal de Minas Gerais, Faculdade de Direito, 2012, 201p. Inédita.

. Protopresunção e fiscalização tributária: rejeitando as atitudes de desconfiância. In Segurança jurídica e proteção da confiança no direito tributário: homenagem à Professora Misabel Derzi. Frederico Menezes Breyner (org.). Belo Horizonte: Inítia Via, 2014, p.211-226.

. A guerra fiscal e o ISSQN: causas e consequências. In Misabel Abreu Machado Derzi; Onofre Alves Batista Júnior; André Mendes Moreira. (Org.). Coleção federalismo e tributação. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2015, v. 3, p. 329-343.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 24. ed. rev. atual. ampl. São Paulo: Malheiros, 2004.

MELLÃO NETO, João. MP 232 – chegou a hora de basta. In O Estado de São Paulo, de 18 fev.2015. Disponível em www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/314985/noticia.htm?sequence=1. Acesso em 28 jul. 2016.

POHLMANN, Marcelo Coletto; IUDÍCIBUS, Sérgio. Tributação e política tributária: uma abordagem interdisciplinar. São Paulo: Atlas, 2006.

RIBEIRO, Marcelo Miranda. Leviatã fiscal: uma análise crítica do panóptico tributário. Revista da Seção Judiciária do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, v.19, n. 33, p.97-112, abr. 2012.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas: do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico. São Paulo: Saraiva, 2008.

SENADO. "João Capiberibe: 'Transparência é caminho para reduzir corrupção'", Agência Senado, de 13 abr. 2015. Disponível em senado.leg.br/noticias/materias/2015/04/13/joao-capiberibe-transparencia-e-caminho-para-reduzir-corrupcao. Acesso em 29 jul. 2016.

SPAGNOL, Werther Botelho. Da tributação e sua destinação. Belo Horizonte: Del Rey, 1994.

. As contribuições sociais no direito brasileiro. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

XAVIER, Alberto. Do lançamento no direito tributário brasileiro. São Paulo: Resenha Tributária, 1977.