

**DESOBEDIÊNCIA TRIBUTÁRIA E OPOSIÇÃO SOCIAL AOS TRIBUTOS:
APONTAMENTOS HISTÓRICOS NA DEFESA DE UM MEIO POLÍTICO
LEGÍTIMO DE RESISTÊNCIA FISCAL COLETIVA**

**TAX DISOBEDIENCE AND SOCIAL OPPOSITION TO TAXES:
HISTORICAL NOTES IN DEFENSE OF A LEGITIMATE POLITICAL WAY OF
COLLECTIVE TAX RESISTANCE**

Isaac Rodrigues Cunha*

RESUMO

Das disciplinas de Direito Público, aquela que traduz maior recorrência da coercitividade estatal é seara tributária, que legitima a intervenção em praticamente toda circunstância econômica do indivíduo, taxada de fato gerador, atingindo, assim, o íntimo do cidadão, seus meios de vida e sustento: trabalho, renda, poder de compra, atividades financeiras, dentre uma gama de situações que compõem o *primo vivere* do contribuinte. Desta sorte, pretende-se inferir, ou diferir, da vala comum das sonegações, da elisão fiscal, das dissimulações e fraudes e crimes contra a ordem tributária, o que consistiria em uma desobediência tributária, como meio político de proteção do contribuinte enquanto coletivo, uma vez que é coletiva sua vulnerabilidade. A pesquisa intenta, assim, contribuir para um conceito de desobediência tributária, como espécie do gênero desobediência civil, ambos englobados pela ideia mais genérica de direito de resistência.

Palavras-chave: Resistência Fiscal; Desobediência Tributária; Estado e Contribuintes.

ABSTRACT

Between the disciplines of public law, one that translates most recurrent state authority is tax harvest, that legitimizes intervention in virtually every economic circumstance of the individual, labeled a taxable event and thereby achieving intimate citizen, his livelihood and sustenance: work, income, purchasing power, financial activities, from a range of situations that make up the taxpayer's "primo vivere". It is intended to infer or differ from the common grave of tax evading, tax avoidance, the deceptions and frauds and crimes against the tax system, which would consist of a tax disobedience as a political means of protecting the taxpayer as a collective, as their collective vulnerability. The research intends thereby contribute to the concept of tax disobedience, as a species of the genus civil disobedience, both encompassed by the more general idea of the right of resistance.

Keywords: Tax Resistance; Tax Disobedience; State and Taxpayers.

* Bacharel em Direito pela Universidade Federal do Ceará. Membro do Núcleo de Estudos Tributários da Faculdade de Direito da UFC. Professor.

1 INTRODUÇÃO

A prática tem mostrado que, inobstante a força de princípios historicamente reconhecidos, como o princípio da legalidade tributária, os direitos e garantias fundamentais do contribuinte, imunidades e demais limitações ao poder de tributar, o impacto gerado pela atividade fiscal sobre a sociedade tantas vezes resulta num impacto contra esta. Percebe-se, recorrente, que, apesar da gama de direitos os quais chega a violar, direta ou indiretamente, a tributação abusiva tende sempre a revestir-se do manto da *legalidade*, de respaldo legal, ainda que a *legitimidade* de sua instituição seja contestável.

Nesse contexto, a presente pesquisa intenta abraçar o questionamento sobre a existência, ainda que no limbo das ideias jurídicas que não se consubstanciaram nem mesmo na doutrina tributária, de um direito coletivo de se opor a um tributo abusivo, de um direito coletivo de desobediência tributária, atrelado, certamente, às garantias constitucionais já reconhecidas, como meio de defesa da sociedade contribuinte perante excessos fiscais. A discussão, assim, pretende diferir tal *desobediência tributária* das demais formas de conflito entre Estado e contribuintes, o que certamente obriga uma incursão na história de um conceito que em muito antecede tal ideia, qual o conceito de *desobediência civil* como espécie do direito de resistência.

O fato é que o passar dos anos mostrou variados métodos e metodologias de oposição das sociedades ao Estado, que se configuraram como resistências num sentido lato, sendo também múltiplos os desdobramentos que o chamado direito de resistência veio apresentando. Dentre as práticas mais comuns, consolidou-se uma divisão entre modalidades institucionais e não-institucionais de resistência, pertencendo ao primeiro grupo, por exemplo, a greve política, a objeção de consciência e a desobediência civil.

No segundo substrato, estariam inscritos o direito de autodeterminação dos povos, o direito à revolução e o direito à guerra. Nesse contexto, de multiplicidade de conceitos e preceitos, faz-se necessário distinguir as principais vertentes do direito de resistência, gênero de muitas espécies, verificando os fundamentos axiológicos e jurídicos que as determinam, para então auscultar o conceito de desobediência civil que nos antecede.

No dizer de José Carlos Buzanello (2006, p. 127):

A expressão “direito de resistência” é, em abstrato, suscetível de diversos tipos de abordagem, independentemente do lugar constitucional que se pretenda conceder ou das variáveis que cada uma dessas espécies possa apresentar, o que, por conseguinte, dá motivo a interpretações conceituais distintas.

Assim, os conceitos de direito de resistência são variados, tanto que é um “direito atípico”, que escapa aos arquétipos conhecidos do ordenamento jurídico e que não há necessidade da outorga do Estado, pois é um Direito que não consta da respectiva tipologia ou, de outra forma, é um direito fundamental que não se encontra constitucionalmente registrado através da sua especificação. Nesse contexto, o direito de resistência, inobstante seja atípico, pertence, sim, à teoria constitucional, não se podendo esvaziar seu conteúdo tendo em vista unicamente sua inadequação aos paradigmas jurídicos.

A literatura discorre acerca de pelo menos seis modalidades de resistência popular ao governo, sendo elas a greve política, a objeção de consciência, a desobediência civil, a autodeterminação dos povos, o direito à revolução e o direito à guerra. Tais classificações tomam por base os métodos e metas de cada modalidade, adequada a certo nível de conflito ou questionamento da autoridade.

A chamada *greve política* vem a consistir em um conflito mais amplo que as questões envolvendo os direitos dos trabalhadores e o direito patronal, não se limitando à simples reivindicação parcial de negócios trabalhistas, contendo em si elementos de ordem econômica e política, “pois desloca-se para a arena pública, a fim de obrigar o governante a aceitar determinadas exigências, ou como arma para enfraquecê-lo ou derrubá-lo” (BUZANELLO, 2006, p. 149).

Para John Rawls (2002, p. 408), a objeção de consciência na repulsa por parte de um particular a uma determinação legal ou administrativa que lhe fora diretamente dirigida, consistindo numa *ação* ou *omissão individual*, como a recusa ao pagamento de impostos por considerá-los financiamento para guerras e outras injustiças. É imagem clássica thoreaneana do homem que se isola numa cabana, na zona silvícola, para esconder-se do Estado, que não necessariamente precisa combatê-lo, mas que, obrigatoriamente, deve negá-lo:

Não é dever de um homem, na verdade, devotar-se à erradicação de qualquer injustiça, mesmo a maior delas, pois ele pode perfeitamente estar absorvido por outras preocupações. Mas é seu dever, ao menos, lavar as mãos em relação a ela e, se não quiser mais levá-la em consideração, não lhe dar seu apoio em termos práticos (THOREAU, 2006, p. 22).

Rawls difere a objeção de consciência da famigerada *desobediência civil* pelo fato de a primeira não se basear num conceito ou senso de justiça coletiva, mas sim num valor moral, individual, também não necessitando de fundar-se em princípios políticos, bastando para a objeção o valor de princípios morais ou religiosos.

Hannah Arendt, ao versar sobre a tradição liberal norte-americana acerca do direito de resistência, também aponta para um *critério coletivo-político* de diferenciação entre a objeção de consciência e a desobediência civil, quando diz:

Sempre que os juristas procuram justificar a desobediência civil em termos de moral e legalidade, interpretam sua causa à imagem ou do objetor de consciência ou do homem que testa a constitucionalidade de um estatuto. O problema é que a condição de contestador civil não tem qualquer analogia com nenhum dos casos, pela simples razão que ele nunca existe como um único indivíduo; ele só pode funcionar e sobreviver como membro de um grupo (ARENDDT, 1999, p. 53).

Entende a autora que a oposição individual a uma injustiça governamental é absoluta e puramente subjetiva, manifestada segundo um imperativo moral particular que atine ao “*interesse do eu*” (ARENDDT, 1999, p. 61).

Nelson Nery Costa, porém, afirma que Thoreau “deu novas possibilidades à resistência quando introduziu a noção de desobediência civil”, na qual, segundo Costa, “não se exigia mais a presença da vontade da maioria, nem que a crise política fosse total para a utilização deste instrumento da cidadania, tornando-o, assim, mais maleável” (COSTA, 1990, p. 25). Na verdade, Thoreau não tirou da maioria a titularidade do exercício da desobediência, apenas conferiu às minorias a possibilidade de perpetrá-la, ao mesmo tempo em que previu uma conduta resistiva individual, que veio receber o nome de objeção de consciência.

Assim, o próprio autor considera tal questão como controversa, sobre se a desobediência civil poderia ser cometida por um particular. Portanto, assevera Nelson Nery Costa (1990, p. 45-46) que “a desobediência civil é um ato normalmente coletivo”. Reconhece ele que “os grupos exercem pressão mais eficiente para modificar as leis ou as práticas governamentais, clamando por uma maior rapidez para a solução do impasse”.

A objeção de consciência consiste, assim, na recusa ao cumprimento de deveres políticos considerados incompatíveis com as convicções morais, políticas e filosóficas do indivíduo, que objetiva dispensar-se da obrigação jurídica imposta a todos pelo Estado. No dizer de Buzanello (2006, p.150), “a objeção de consciência se caracteriza por um teor de consciência razoável, de pouca publicidade e de nenhuma agitação, objetivando, no máximo, um tratamento alternativo ou alterações na lei”. A desobediência civil, por sua vez, tem nuances mais delicadas, as quais serão abordadas com maior zelo no tópico seguinte.

O *princípio da autodeterminação dos povos* consiste, em linhas gerais, num direito político de relações internacionais que intenta assegurar a soberania dos povos e a livre organização política, em detrimento de um país outro que os oprima ou colonize. Segundo

José Carlos Buzanello (2006, p. 166), “não é propriamente uma modalidade típica de direito de resistência”.

Já o *direito de revolução*, este sim entendido como espécie de resistência, encontra apoio na condição de que o *fato social revolucionário* se inscreve num desenho de práticas radicalmente diferentes das modalidades institucionais do direito de resistência. No dizer de Buzanello (2006, p. 168-169), “tem, como fundamento, a questão do poder do Estado. A massa do povo é a força motriz do processo revolucionário, já que todo esforço do novo regime político tem em vista a mudança radical da sociedade e do Estado”, isto por transferir o poder das mãos da classe antes dominante para a classe antes dominada.

O direito de revolução estaria para a resistência como último recurso, a ser exercido num momento em que a prática democrática resistiva não consegue engendrar mudanças consideráveis, de retorno à população. Cumpre verificar, assim, na prática política qual o nível de mudança que uma instituição exige, ou melhor, merece:

Todas as instituições, todos os sistemas institucionais, de curto, médio ou longo prazo deverão ser alteradas. Não há sistema institucional duradouro. A questão toda é quando deve continuar instituição uma, quando um parcial, superficial, profundo ou apenas uma transformação completa mudança de instituição particular ou de todo o sistema institucional é obrigatória. (DUSSEL, 2006, p. 126, tradução nossa)¹

O próprio Thoreau (2006, p. 14) reconhece o direito de revolução como “o direito de recusar lealdade ao governo, e opor-lhe resistência, quando sua tirania ou sua ineficiência tornam-se insuportáveis”. Comparando os governos a *máquinas*, reconhece o autor que todas têm lá seus atritos, suas falhas e vicissitudes comuns, “mas quando o atrito chega ao ponto de controlar a máquina, e a opressão e o roubo se tornam organizados, digo [diz ele] que não devemos mais ficar presos a tal máquina” (THOREAU, 2006, p. 15).

Assim, a revolução popular corresponderia ao derradeiro estágio de conflito político entre dominantes e dominados, entre os governados e o governo estabelecido, segundo um processo crescente resistência e tensão político-social, no qual a cada manifestação do povo sempre corresponde o reproche das instituições que se pretendem preservar.

Já o *direito à guerra* tem supedâneo no fato de que “a guerra tem ocupado presença na formação dos povos e produziu imensas repercussões na vida social, haja vista que a história da humanidade, muitas vezes, se confunde com a história das guerras”

¹ Original em espanhol:

“Todas las instituciones, todos los sistemas institucionales, a corto, mediano o largo plazo deberán ser transformadas. No hay sistema institucional imperecedero. Toda la cuestión es saber cuándo debe continuar una institución, cuando es obligatoria una transformación parcial, superficial, profunda o, simplemente, una modificación total, de la institución particular o de todo el sistema institucional”.

(BUZANELLO, 2006, p. 172). É um conceito ainda muito polêmico, apesar de encontrar defensores ou apologistas do naípe de Sun Tzu, Maquiavel, Hobbes, Hegel, Nietzsche e Clausewitz.

Vale diferenciar, no entanto, o *direito à guerra*, tido como espécie não-institucionalizada do direito de resistência, do *direito da guerra*, construção doutrinária do Direito Internacional Público para indicar não um *direito* em si, mas um regime jurídico. Nesse sentido, Francisco Rezek (2005, p. 368) aduz que:

Jus in bello é um nome latino que refere-se ao direito da guerra, ao conjunto de normas, primeiro costumeiras, depois convencionais que floresceram no domínio das gentes quando a guerra era uma opção lícita para resolver conflitos entre Estados.

Jus ad bellum, o direito à guerra, ou seja, o direito de fazer a guerra quando esta parecesse justa.

Do exposto, cumpre analisar com mais afinco a *desobediência civil*, espécie de resistência como já explanado, mas a qual ainda se pode desdobrar numa subespécie de *desobediência tributária*. Antes disso, cumpre resgatar alguns dos incontáveis momentos em que questões fiscais motivaram o despontar de tais instrumentos políticos na história.

2 RESISTÊNCIA, DESOBEDIÊNCIA CIVIL E QUESTÕES FISCAIS NA HISTÓRIA

Da lição de Nelson Nery Costa (1990, p. 3):

As raízes históricas do direito de resistência encontram-se em dois institutos da Idade Média. O primeiro regulava as relações entre senhores feudais, o dever de fidelidade germânico, que o obrigava o vassalo ao susserano (*sic*), mas se este violasse os limites da obrigação do outro, aquele tinha o direito de opor resistência. O outro determinava que os soberanos se deviam orientar pelos fundamentos do cristianismo, estabelecidos pela Igreja, sob pena de terem a desobediência justificada.

No entanto, há registros de resistências civis, revoltas, então encimadas em questões fiscais, na Antiguidade Oriental, quando em 2.350 a. C, na cidade mesopotâmica de Lagash, atual Tello, Urukagina foi levado ao cargo de “regulador” (*ishakku*) da cidade a fim de aliviar as taxas opressivas e a política fiscal de seu predecessores, notadamente na dinastia Ur-Nanshe, que instituíra múltiplos impostos e se assenhoreara da propriedade pertencente ao templo, razão pela qual se insurgiram os cidadãos, que destituíram a dinastia opressora (BURG, 2004, p. 9).

Na Antiguidade Clássica, o direito de resistência tinha fundamento ao contrapor-se às leis injustas do soberano, uma vez que possuía o valor de justiça especial atenção na

sociedade grega clássica, sendo visto elemento próprio da condição humana, concedido pelos deuses. Sófocles (1999, p. 20), ao retratar o embate entre Antígona e o regente tebano Creonte, representa a ideia de resistência como conduta aceitável de aversão aos governantes, posto que pautada na justiça divina:

[...] essas não foi Zeus que as promulgou, nem a Justiça, que coabita com os deuses infernais, estabeleceu tais leis para os homens. E eu entendi que os teus éditos não tinham tal poder, que um mortal pudesse sobrelevar os preceitos, não escritos, mas imutáveis dos deuses. Porque esses não são de agora, nem de ontem, mas vigoram sempre, e ninguém sabe quando surgiram. Por causa das tuas leis, não queria eu ser castigada perante os deuses, por ter temido a decisão de um homem.

Por outro lado, como aduz Evaldo Vieira (1983, p. 9), “o grupo de filósofos chamados sofistas, que viveu na Grécia, durante o século V antes de Cristo [...] já se referiam [eles] ao princípio da igualdade e da fraternidade humanas, colocando-o acima de qualquer lei”.

Em Roma, por volta do ano 44 a. C, época em que era o regido o império pelos triunvirato composto por Marcus Antonius, Lepidus e Octavinus, que sucederam o poder após o assassinato de Júlio César, a política confiscatória por parte de Roma, que atingia inclusive cidadãos influentes como os senadores e o renomado Cícero, tomando suas propriedades e pondo-as à venda. Tal política se mostrou ineficaz, pelo que o triunvirato instituiu uma série de impostos absurdos, como um sobre a propriedade das mulheres ricas, o que gerou grande insatisfação. (BURG, 2004, p. 19).

Há falar, no entanto, que o fenômeno do *tiranicídio*, etimologicamente significando o assassinio de um autócrata, era algo aceitável quando este governava autoritariamente, outorgando leis injustas e oprimindo seus súditos. Com efeito, de tal maneira germinava a primeira direitos do cidadão na sua relação com os governantes e com o Estado.

Descrevendo tal período de autocracia nas cidades-estados da Antiguidade Clássica, Norberto Bobbio (1998, p. 372) aduz que:

Tal como as Ditaduras modernas, as tiranias gregas nasciam, geralmente, das crises e da desagregação de uma democracia ou de um regime político tradicional, no qual surgia a ampliação do interesse e da participação política. Tal como o ditador moderno, o tirano não era um monarca legítimo, mas sim o chefe de uma facção política, que impunha com a força o próprio poder a todos os outros partidos. Da mesma forma que os ditadores modernos, os tiranos exerciam um comando arbitrário e ilimitado, recorrendo amplamente a instrumentos coercitivos. Com o tempo, todavia, o conceito de tirania transformou-se, afastando-se em parte do seu sentido originário e dando maior ênfase à maneira cada vez mais exclusiva de exercer o poder.

Quanto ao período feudal, a historiografia ocidental salienta o fenômeno das *jacqueries* como insurreições com contornos e números sociais não tão relevantes, tendo em

vista as condições de habitação da época medieval, quando a população estava diversa pelo campo. O *tirano* das terras, do campo, era o senhor feudal, cujo poder se fundava em argumentos nobiliárquicos, que mesmo justificavam o regime de servidão, a vassalagem, a imobilidade social. Vale o relato:

[...] revolta camponesa contra a nobreza, no final de maio 1358, que foi centrada nas regiões Ile-de-France e de Beauvais, nordeste da França, e foi instigada em parte pela tributação pesada. A Jacquerie (assim chamada porque os nobres desdenhosamente chamavam cada camponês “Jacques” ou “Jacques Bom-homem”) surgiu a partir das tragédias contínuas da Guerra dos Cem Anos. Uma série de derrotas em que a guerra tinha deixado a nobreza e os cavaleiros franceses desacreditados e culminaram no fracasso desastroso francês na Batalha de Poitiers (setembro 1356), onde o Inglês capturado D. João II. Apesar de uma trégua entre o Inglês e as forças francesas se seguiu à batalha, saqueadores bandos de mercenários do exército Inglês, por vezes com o apoio dos nobres franceses, pilhado campo francês. Esta indignação, somada às dificuldades econômicas que havia sofrido durante a guerra, incitado os camponeses a resistência. As demandas dos nobres para o pagamento de dívidas aumentadas pelos camponeses e imposição de Dauphin Charles de aumento de impostos para pagar a reestruturação dos castelos em torno de Paris inflamou ainda mais os camponeses para abrir rebelião. (BURG, 2004, p. 119-121, tradução nossa)²

Já na modernidade, São Tomás de Aquino, encimando as ideias de Aristóteles, distinguia três espécies de tirano, uma primeira em que o déspota se arvora em tal posição política sem possuir um título nobiliárquico (*absque titulo*), ou quando é ele tirano pelo modo como exerce seu poder (*quoad exercitium*), ou reveste-se das duas características anteriores (BOBBIO, 1998, p. 372).

Para o pai da escolástica, a resistência social era aceitável diante da usurpação do poder por um pretense soberano, que toma indevidamente e exorbita de tal condição, opondo-se às leis de Deus. A resistência, nestes casos, era admitida mesmo com violência, inclusive caminhando para o tiranicídio.

No mesmo sentido, Artur Machado Paupério destaca a tirania como o poder ilegítimo, que não conta com o consentimento social, tampouco visa o bem comum da sociedade:

² Original em inglês:

“[...] peasant uprising against the nobility in late May 1358 that was centered in the Ile-de-France and Beauvais regions of northeastern France and was instigated partly by heavy taxation. The Jacquerie (so called because the nobles contemptuously termed every peasant “Jacques” or “Jacques Bonhomme”) arose out of the continuing tragedies of the Hundred Years’ War. A series of defeats in that war had left the French nobility and knights discredited and had culminated in the disastrous French failure at the Battle of Poitiers (September 1356), where the English captured King John II. Although a truce between the English and French forces followed the battle, marauding bands of mercenaries from the English army, sometimes with the French nobles’ support, pillaged the French countryside. This outrage, added to the economic hardships they had suffered during the war, incited the peasants to resistance. The nobles’ demands for payment of increased dues by the peasants and the Dauphin Charles’s imposition of increased taxes to pay for refortifying the castles around Paris further inflamed the peasants to open rebellion.”

Se falta a primeira das condições acima, ou seja, se o poder é usurpado pela força ou se desrespeita a fórmula ou as exigências estabelecidas no pacto de constituição do poder, erige-se a tirania de origem ou quanto ao título (*tyrannus ab origine, tyrannus secundum titulum, tyrannus quoad titulum*). Se, contrariamente, falta a segunda condição, erige-se a tirania de regime ou quanto ao uso do poder (*tyrannus quoad regimen* ou *a regimine*, ou *tyrannus in usu potestatis*). Em tais casos, já não há poder: há arbitrariedade. E a tais governos não pode deixar de ser legítima a resistência por parte dos governados (PAUPÉRIO, 1978, p. 25).

Com efeito, no advento do absolutismo, as teorias do direito divino suprimiam a legitimidade que não possuía o tirano moderno – o monarca absolutista. Assim, no auge do despotismo europeu, as questões fiscais eram tratadas com a mesma austeridade das demais políticas estatais. Não foram poucos, no entanto, os momentos de resistência do povo às tributações abusivas.

Em 1341, por exemplo, houve na França intenso protesto contra o pagamento da famosa *gabella*, o imposto histórico sobre o sal, inaugurado por Philip IV em março daquele ano, incitando protestos das cidades que comercializavam o produto tributado – Le Puy, Nimes, Montpellier e Lunel, por exemplo (BURG, 2004, p. 111).

Na Inglaterra, rumando para o que culminaria nas revoluções burguesas, a resistência ao absolutismo foi-se intensificando a partir do século XVIII, notadamente respaldada pelas ideias liberais de John Locke, num contexto em que o Reino Unido era palco de inúmeras manifestações. A guisa de exemplo, durante o reinado controverso do Rei Henrique VIII, nos idos de 1536-37, houve a chamada *Peregrinação da Graça*, a qual teve consideráveis proporções:

Os rebeldes formaram um exército de 20.000 que confrontou as forças de Henrique VIII através do rio Don em Doncaster, em outubro 1536, depois de ter tomado o controle de York e do castelo real em Pontal. Chamando-se ‘Peregrinos’, carregando faixas que representam as cinco chagas de Cristo, e invocando a graça e a defesa da Igreja de Deus em suas canções de marcha, os rebeldes representavam um desafio armado à força do rei sob o comando do duque de Norfolk e o conde de Shrewsbury, que decidiu que a negociação era a melhor tática”. (BURG, 2004, p. 157, tradução nossa).³

Desse cenário, é em Locke que a ideia de *resistência* ao poder absoluto toma forma e conteúdo, no sentido de que seria legítima a oposição às injustiças e abusos por parte dos

³ Original em inglês:

“The rebels formed an army of 20,000 that confronted Henry VIII’s forces across the River Don at Doncaster in October 1536 after having seized control of York and the royal castle at Pontefract. Calling themselves ‘Pilgrims’, carrying banners depicting the five wounds of Christ, and invoking God’s grace and defense of the Church in their marching songs, the rebels presented a formidable armed challenge to the king’s force under command of the duke of Norfolk and the earl of Shrewsbury, who decided that negotiation was the best tactic.”

governantes, não cabendo, entretanto, a resistência deliberada, a oposição à ordem estabelecida, que, para o autor, importava em anarquia:

Será possível, pois opor-se às ordens de um príncipe? Poderá alguém resistir-lhe sempre que julgar ter sofrido um agravo só porque acha que não lhe foi feita justiça? Agindo assim se desarranja e subverte qualquer governo e, em vez de governo e ordem, só reinará anarquia e confusão. Minha resposta é que só se deve opor força à injustiça e ao abuso; se alguém criar oposição em qualquer outro caso, torna-se merecedor de justa condenação, tanto de Deus como do homem; e assim não haverá perigos e confusão social, como muitos sugerem. (LOCKE, 1998, p. 132)

Cumprido, então, verificar quais os contornos conceituais que recebeu a desobediência civil enquanto espécie mais famigerada de resistência política, outra vez recorrendo ao resgate histórico dos momentos em que tal instrumento foi posto em prática pelas sociedades.

2.1 A desobediência civil e as injustiças tributárias

No dizer de Nelson Nery Costa (1990, p. 44), a *desobediência civil* “tem determinadas especificidades que a diferenciam de outros comportamentos do cidadão frente à obrigação de obedecer às leis”. Aduz o autor a múltiplos critérios determinantes, que dizem respeito, *e. g.*, “ao número de participantes, ao caráter público e político do ato, à utilização, como último recurso, à não-violência, à sujeição às sanções, à publicidade e às modificações normativas”. Releva notar, todavia, que a desobediência civil – como a própria nomenclatura denuncia – tem sua intimidade com o próprio conceito de *cidadania*, a qual importaria numa série de outros princípios a serem pautados num ato desobediente.

Assim, a dignidade humana, os direitos e liberdades civis e políticas, o princípio democrático-participativo e o próprio Estado de Direito reúnem-se no exercício da cidadania, a qual se configura como elemento essencial para a desobediência civil, pelo que a define Evaldo Vieira (1983, p. 8), sucintamente, tal qual “a desobediência dos cidadãos em sua sociedade, diante de certas condições ou de diversas leis, em particular porque elas os ofendem, elas os agridem”.

Aduz ainda o autor que dela participam apenas os cidadãos, entendidos como sujeitos políticos e sujeitos de direitos e obrigações, dela “excluídos os súditos ou os súditos tributários, aqueles que unicamente têm obrigações, aqueles que só obedecem, além de por vezes pagarem impostos ao Estado” (VIEIRA, 1983, p. 8). Nesse sentido, Thoreau (2006, p. 12) destaca que “a grande maioria dos homens serve ao Estado desse modo, não como homens propriamente, mas como máquinas, com seus corpos”.

Nesse contexto, merece destaque e um resgate histórico o movimento que importou na *Festa do Chá de Boston*, evento paradigmático da história estadunidense, em que se vislumbrou a desobediência civil com meio legítimo de oposição e luta contra as arbitrariedades do governo, nesta época, o metropolitano, *i. e.*, a Coroa Britânica.

Ora, foi justamente num contexto de opressão pela metrópole que as práticas de desobediência civil tomaram forma e difundiram-se como métodos políticos de resistência na sociedade americana, marcando para sempre sua história. As razões de fundo do conflito consistiam no fato de que a Coroa Britânica objetivava sempre

[...] monopolizar o mercado para as manufaturas inglesas, daí a restrição à manufatura local; favorecer os mercadores ingleses de pele, os especuladores de terra, os pescadores, os madeireiros; limitar a navegação somente à órbita dos domínios ingleses e monopolizar os benefícios econômicos, resultantes desse comércio; dominar o mais possível o comércio de mercadorias coloniais; controlar o crédito e as finanças da economia colonial; impedir a expansão da população em direção ao Oeste; centralizar a máquina política das colônias; estrangular o avanço democrático e diminuir as leis nacionais, especialmente em termos de arrecadação e de justiça; reforçar o papel do militar na vida colonial, elevar a arrecadação necessária para manter as colônias com seus próprios recursos, e o mais importante, para proteger o capital inglês ali investido (APTHEKER, 1969, p. 24).

Ocorreu que, nos idos de 1773, foi instituída a famosa *Lei do Chá*, a qual tributava o produto advindo das colônias, aliviando o chá exportado pela Companhia das Índias Orientais, o que conferiu a esta vendas por um preço bem mais competitivo, inevitavelmente menor que o estipulado pelos colonos. Tal política alfandegária garantiu o monopólio do comércio do chá na América pela CIO, o que gerou grande impopularidade à medida.

Já Howard Zinn e Anthony Arnove relatam que o chá era um produto muito consumido na região, consistindo sua tributação excessiva em medida bastante impopular por parte da Coroa Britânica:

Na dívida de sua guerra contra a França, o britânico impôs um imposto sobre o chá dura nas colônias americanas. O chá era uma bebida popular, de modo que o imposto foi uma amplamente impopular, simbolizando o fato de que as colônias foram submetidas à “tributação sem representação”. Quando a Companhia das Índias Ocidentais começou a trazer chá para as colônias diretamente da Índia, o preço caiu, mas o imposto permaneceu. Muitos defensores da independência começaram a pedir um boicote de chá britânico. No final de 1773, uma série de navios britânicos que levam chá estavam indo em direção ao porto de Boston. Samuel Adams exigiu que três dos navios ser enviado de volta para o mar, mas o governador de Massachusetts, permitiu que os navios entrem e insistiu em que a tarifa tinha que ser pago para o envio. Em 16 de dezembro 1773, uma multidão de homens disfarçando-se como nativos americanos invadiram os navios e jogou a carga ao mar. (ZINN; ARNOVE, 2009, p. 83, tradução nossa) ⁴

⁴ Original em inglês:

“In debt from its war against France, the British imposed a stiff tax on tea in the American colonies. Tea was a popular drink, so the tax was a broadly unpopular one, symbolizing the fact that the colonies were subjected to

Assim, os atos iniciais de resistência e desobediência culminaram, tendo em vista a resiliência da Coroa Britânica, na união dos colonos rumo à revolução, como elucida Aptheker (1969, p. 72):

A preparação revolucionária observada na questão do chá, a promulgação das leis mais recentes (Leis intoleráveis) e a resistência a elas opostas, ressurgiram com o auxílio das mesmas fórmulas revolucionárias já tornadas familiares – Comitês de Correspondências, boicotes, convenções provinciais. Isso culminou com a convocação do Congresso da Lei do Selo, numa forma mais ampla e melhor organizada, que ficou conhecida na história como o Primeiro Congresso Continental.

Em se tratando do Brasil, Evaldo Vieira aponta diversos momentos em que a população brasileira usou da desobediência civil como método de resistência política, quando recapitula:

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

Do exposto, a discussão passa agora a abordar o aspecto mais relevante do debate acerca das formas de resistência e da desobediência civil, qual seja o seu desdobramento jurídico, quando as dimensões políticas dos atos coletivos resistentes/desobedientes passam a ecoar nos ordenamentos, os quais, conforme se perceberá, ora os reconhecem explicitamente, ora os relegam a direitos mais abstratos.

3 RESISTÊNCIA, DESOBEDIÊNCIA CIVIL NA ORDEM CONSTITUCIONAL

Numa perquirição na história das resistências sob uma perspectiva jurídica-legal, releva notar que foi a França o país a inaugurar sua previsão em um ordenamento

‘taxation without representation’. When the British East India Company started bringing tea to the colonies directly from India, the price fell, but the tax remained. Many advocates for independence began to call for a boycott of British tea. At the end of 1773, a number of British ships carrying tea were headed toward the harbor in Boston. Samuel Adams demanded that three of the ships be sent back to sea, but the Massachusetts governor allowed the ships to enter and insisted that the tariff had to be paid for the shipment. On December 16, 1773, a crowd of men disguising themselves as Native Americans raided the ships and threw the cargo overboard.”

constitucional, ainda em 1793. Constavam no texto da “Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão”, na redação que passou a integrar o texto da Constituição Francesa de 24 de junho de 1793 como preâmbulo, três dispositivos que aduziam, explicitamente, a um direito do povo de resistir às opressões, inclusive as perpetradas pelo próprio Governo. Vale citá-los:

Artigo 33 - Resistência à opressão é a consequência de outros direitos humanos.
Artigo 34 - Há opressão contra o corpo social, quando um dos seus membros é oprimido.. Há opressão contra cada membro, quando o corpo social é oprimido.
Artigo 35 - Quando o governo viola os direitos do povo, a insurreição é para o povo e para cada porção do povo, o mais sagrado dos direitos e o mais indispensável dos deveres. (FRANÇA, 1793, tradução nossa)⁵

Antes mesmo, tal texto já denotava a relevância da soberania popular, como fonte originária e natural do poder político, quando declara:

Artigo 9º - Legislação deve proteger a liberdade pública e individual contra a opressão dos que governam.
Artigo 10. *Omissis*.
Artigo 11 - Qualquer ato praticado contra um homem fora do caso e sem as formas que a lei determina é arbitrário e tirânico; contra quem iria correr pela violência tem o direito de repelir pela força. (FRANÇA, 1793, tradução nossa)⁶

Vale lembrar que a Declaração de 1793 cria e encimava-se numa ideia de “perfeição da lei”, de que o meio legal era o meio mais legítimo de manifestação dos direitos do homem, razão pela qual afirma, em seu artigo IV, que “a lei é a expressão livre e solene da vontade geral; que é a mesma para todos, se protege ou pune; ela pode ordenar que é justo e útil para a sociedade; ela não pode defender o que é prejudicial”⁷.

Ora, tal ideia era reflexo do momento que vivenciava o povo francês quando da promulgação de sua primeira constituição escrita, no auge do *zeitgeist* iluminista, que atribuía ao “espírito das leis” a ideia de racionalidade. Nesse sentido, já na Declaração revolucionária do ano de 1789 constava:

⁵ Original em francês:

“Article 33. - La résistance à l'oppression est la conséquence des autres Droits de l'homme.

Article 34. - Il y a oppression contre le corps social lorsqu'un seul de ses membres est opprimé. Il y a oppression contre chaque membre lorsque le corps social est opprimé.

Article 35. - Quand le gouvernement viole les droits du peuple, l'insurrection est, pour le peuple et pour chaque portion du peuple, le plus sacré des droits et le plus indispensable des devoirs.”

⁶ Original em francês:

“Article 9. - La loi doit protéger la liberté publique et individuelle contre l'oppression de ceux qui gouvernent.

Article 10. [Omissis]

Article 11. - Tout acte exercé contre un homme hors des cas et sans les formes que la loi détermine, est arbitraire et tyrannique; celui contre lequel on voudrait l'exécuter par la violence a le droit de le repousser par la force.”

⁷ Original em francês :

“ [...] la loi est l'expression libre et solennelle de la volonté générale; elle est la même pour tous, soit qu'elle protège, soit qu'elle punisse; elle ne peut ordonner que ce qui est juste et utile à la société; elle ne peut défendre que ce qui lui est nuisible”.

Artigo 6 ° - Lei é a expressão da vontade geral. Todo o cidadão tem o direito de participar pessoalmente, ou através de seus representantes, na sua formação. Deve ser a mesma para todos, seja protegendo, seja punindo. Todos os cidadãos, sendo iguais a seus olhos, são igualmente admissíveis a todas as dignidades, lugares públicos e empregos, de acordo com a sua capacidade e sem distinção, exceto a de suas virtudes e talentos. (FRANÇA, 1789, tradução nossa)⁸

Assim, acompanhando os processos revolutivos burgueses que ocasionaram a queda do *Ancien Régime* francês na Europa e a Independência das Treze Colônias na América, algumas constituições previram a resistência como direito fundamental explícito, como bem aduz Maria Garcia (2004, p. 171-172):

Algumas constituições admitem o direito de resistência de forma expressa, a alemã, de 1940 e a constituição portuguesa de 1976. Na primeira, o dispositivo verifica-se da seguinte maneira: “Art. 20 – (Princípios Constitucionais – Direito de resistência) (...) (3) O poder legislativo está vinculado à ordem constitucional; os poderes executivo e judiciário obedecem à lei e ao direito. (4) Não havendo outra alternativa, todos os alemães têm o direito de resistir contra quem tentar subverter essa ordem.”. Já a constituição portuguesa assim dispõe: “Todos têm o direito de resistir a qualquer ordem que ofenda os seus direitos, liberdades e garantias e de repelir pela força qualquer agressão, quando não seja possível recorrer à autoridade pública”.

Ocorreu que, com o passar dos anos, o direito de resistência foi-se esvaindo da semântica normativa dos ordenamentos, expressando sentido apenas historicamente, como legado dos textos revolucionários que o suscitaram, mas desaparecendo com o passar dos séculos dos verbos constitucionais, como bem expõe Roberto Gargarella:

Nos últimos duzentos anos, no entanto, e por uma variedade de razões, o direito de resistência deixou de ocupar o lugar de privilégio que ocupara por muito tempo - posição privilegiada que é evidente na sua presença de liderança na Declaração da Independência Americana, na Declaração dos Direitos do Homem Francês, ou na maior parte das constituições latino-americanas do século XX. (GARGARELLA, 2005, p. 11, tradução nossa)⁹

Entretanto, na realidade jurídica brasileira, a questão do direito de resistência está colocada em dois aspectos: um, suscitado pela referência explícita e outro, pela implícita. De um lado, o reconhecimento do direito de resistência operou-se pela via explícita em apenas

⁸ Original em francês :

“Article 6. - La Loi est l'expression de la volonté générale. Tous les Citoyens ont droit de concourir personnellement, ou par leurs Représentants, à sa formation. Elle doit être la même pour tous, soit qu'elle protège, soit qu'elle punisse. Tous les Citoyens étant égaux à ses yeux, sont également admissibles à toutes dignités, places et emplois publics, selon leur capacité, et sans autre distinction que celle de leurs vertus et de leurs talents”

⁹ Original em espanhol:

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

algumas espécies: objeção de consciência (art. 5º, VIII c/c art. 143, § 1º, CF); greve “política” (art. 9º, CF); princípio da autodeterminação dos povos (art. 4º, III, CF).

De outro lado, a construção constitucional elucidada, de forma implícita, a materialidade da resistência. A materialidade se combina com os elementos constitucionais formais, como: os princípios da dignidade da pessoa humana e do pluralismo político, erguidos como fundamentos do Estado Democrático (art. 1º, III, V, CF); a abertura e a integração para dentro do ordenamento constitucional de outros direitos e garantias decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados (art. 5º, § 2º, CF).

No dizer de Norberto Bobbio (1992, p. 95), “juridicamente, o direito de resistência é um direito secundário, do mesmo modo como são normas secundárias as que servem para proteger as normas primárias”. No constitucionalismo pátrio, José Afonso da Silva, quando classifica os tipos de direitos fundamentais insculpidos na CF/1988, aduz ao caráter implícito da previsão constitucional do direito de resistência:

(1) *direitos individuais expressos*, aqueles explicitamente enunciados nos incisos do art. 5º; (2) *direitos individuais implícitos*, aqueles que estão subentendidos nas regras de garantias, como o direito à identidade pessoal, certos desdobramentos do direito à vida, o direito à atuação geral (art. 5º, II); (3) *direitos individuais decorrentes do regime e de tratados internacionais* subscritos pelo Brasil, aqueles que não são nem explícita nem implicitamente enumerados, mas provêm ou podem provir do regime adotado, como o *direito de resistência*, entre outros de difícil caracterização *a priori*. (SILVA, 2006, p. 194) (grifo nosso)

Assim, um direito de resistência constitucional implícita afirma-se na materialidade do *princípio democrático*, epíteto que a CF/1988 conferiu fortemente ao Estado de Direito brasileiro – que deve ser democrático –, sendo princípio constitucional por guardar um dos valores fundamentais da ordem jurídica, qual seja, a manutenção da democracia, esta que hoje reclama maior participação política.

Por outro lado, revestidas de contornos jurídicos as práticas resistivas e desobedientes, a teoria força questionar quem seriam detentores ou titulares tais direitos, num debate que se não poderia limitar à abstrata atribuição de sua titularidade ao *povo*, à *nação*, à *sociedade civil*, conceitos demasiado abstratos. Assim, há falar na ideia de se admitir a resistência ao ordenamento jurídico somente quando exercida por sujeitos sociais (in)justamente alheios às políticas estatais e ao próprio ordenamento, como sobriamente defende Roberto Gargarella:

Entendo que é pedir muito ao direito e, em particular, aos seus principais atores. Por um lado, o óbvio: a emissão e execução das regras que assegurem o respeito aos interesses fundamentais das pessoas, bem como a não-menção ou a supressão de outras regras que hoje agravam diretamente determinados setores da sociedade.

Nesse sentido há razões de sobra para exigir a legisladores e juízes que ponham em marcha imediatamente os direitos sociais consagrados na Constituição (o que hoje muitos estão relutantes em fazer), se quiserem evitar de uma vez resistências justificadas ante o direito. Da mesma forma, parece-me que existem razões para pedir aos juízes que nos reprovem criminalmente certos cidadãos, em certos casos, ou, especialmente, saibam tomar como causas de justificação ou defesa as ações daqueles que sofrem de privação grave, que contribuem para as dificuldades encontradas para expressar suas queixas. (GARGARELLA, 2005, p. 189, tradução nossa)¹⁰

Enrique Dussel, por sua vez, caracteriza esses sujeitos políticos, únicos legitimados a resistir, como vítimas históricas, sempre excluídas do ordenamento que pretendem embater:

Vítimas, porque eles não podem viver no grau sobre a evolução histórica da humanidade; vítimas de alguma forma estão em assimetria na participação, ou foram simplesmente excluídos. Em suma, a ordem política que se manifesta por suas vítimas - como não pode distribuir a todos os benefícios da ordem existente. De vítimas quando o sofrimento se torna inaceitável, movimentos de protesto sociais intoleráveis surgem no campo político empírico (DUSSEL, 2006, p. 85, tradução nossa).¹¹

Tal debate retoma o critério coletivo-político como fator determinante da desobediência civil, diferindo-o das demais formas de resistência, especialmente da oposição individual, instrospecta (objeção de consciência). Resta concluir que, partindo do princípio democrático-participativo e a ele necessariamente retornando, a desobediência civil é um direito de caráter coletivo e político, por meio do qual a sociedade ou parcela dela legitima-se a combater qualquer postura opressiva do governo.

4 RESISTÊNCIA FISCAL E DESOBEDIÊNCIA TRIBUTÁRIA

A ideia até agora alcançada de resistência e desobediência, como direitos fundamentais que albergam uma prática política organizada de oposição ao Estado, ente de maior poder na sociedade, o qual tantas vezes age contra esta, foi historicamente atrelada às

¹⁰ Original em espanhol:

“Entiendo que hay muchísimo para pedirle al derecho y, en particular, a sus principales agentes. Por un lado, lo obvio: el dictado y la aplicación de normas que aseguren el respecto de los intereses fundamentales de las personas, así como también el no-dictado o la supresión de otras normas que hoy agravan directamente a ciertos sectores de la sociedad. En tal sentido hay razones de sobra para exigirle a legisladores y jueces que pongan inmediatamente en marcha los derechos sociales que la Constitución consagra (algo que hoy muchos se resisten a hacer), se es que quieren evitar a la vez la generación de resistencias justificadas frente al derecho. Del mismo modo, me parece que hay razones para pedirles a los jueces que nos reprochen penalmente a ciertos ciudadanos, en ciertos casos, o que, sobre todo, sepan tomar como causales de justificación o excusa de los actos de aquellos las privaciones severas que padecen, que se suman a las dificultades que encuentran para expresar sus quejas”

¹¹ Original em espanhol:

“Vítimas, porque no pueden vivir en el grado relativo a la evolución histórica de la humanidad; víctimas que de alguna manera se encuentran en asimetría en la participación, o simplemente han sido excluidas de la misma. En fin, el orden político manifiesta por sus víctimas – en cuanto no puede distribuir a todos los beneficios del orden vigente. Desde las víctimas, cuando el sufrimiento se hace inaceptable, intolerable, surgen movimientos sociales contestatarios en el campo político empírico”.

questões fiscais. Os exemplos clássicos abordados da história brasileira e mundial mostraram sempre uma perspectiva abusiva por parte do Fisco, beirando mesmo a absurdos, o que ensejou toda sorte de reivindicações, manifestações, insurreições, revoltas e revoluções.

Cumprido salientar, todavia, que o estabelecimento no mundo ocidental das ideias liberais conferiu dimensões à resistência, enquanto o Estado persistia como regulador desesperado do mundo capitalista, o qual dele se afasta nos momentos de ebulição financeira, mas a ele sempre retorna quando as “bolhas” explodem – assim é desde na Crise das Tulipas no Séc. XVII e continuou a ser na crise dos “créditos sujos” de 2008...

Assim, a recorrente “demonização” do Estado por parte das ideias liberais implicaria, inegavelmente, numa necessária resistência à sua principal fonte de sustento, a tributação. O fato é que, desde seu surgimento, as teorias liberais abominavam o Estado, personificado então na figura do monarca, como óbice ao desenvolvimento da burguesia, sobre o que diz Paulo Bonavides (1988, p. 2):

Na doutrina do liberalismo, o Estado foi sempre o fantasma que atemorizou o indivíduo. O poder, de que não pode prescindir o ordenamento estatal, aparece, de início, na moderna teoria constitucional como o maior inimigo da liberdade. Foi assim que o trataram os primeiros doutrinários do liberalismo, ao acentuarem deliberadamente esta antinomia.

Com a apropriação do discurso das resistências civis por parte liberalismo, o conteúdo político e social, o qual germinou e legitimou a oposição dos governados aos governos e governantes, deu lugar ao critério meramente patrimonialista, econômico, uma vez que, à primeira vista, o direito fundamental mais diretamente atingido pela tributação é, certamente, o direito de propriedade. Assim, rasgado que fora o “véu político-social” do direito de resistência e de desobediência na seara fiscal, a prática passou a mostrar um sem número de situações que se podem enquadrar como resistivas – ou desobedientes.

É aí que têm destaque a elisão e a evasão fiscal, a sonegação e outros crimes contra a ordem tributária, práticas das quais se pretende desvencilhar conceitualmente a ideia de *desobediência tributária*, enquanto exercício político de um direito de não pagar uma tributação abusiva. Isto posto, cumpre acrescentar ao debate os aspectos mais relevantes das várias matizes que apresenta a resistência dos contribuintes aos tributos.

4.1 Os diversos meios de resistência fiscal

Cumprido tratar, abrindo a presente secção, dos famigerados *crimes contra a ordem tributária*, atualmente tipificados na Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, consistem no

tratamento criminal conferido pelo Estado-fiscal às condutas que considera mais lesivas dentre as práticas resistivas. Tal critério, de maior lesividade, vai ao encontro do princípio da intervenção mínima do Direito Penal, considerado como *ultima ratio* do Direito, haja vista configurar-se o chamado *Direito Penal-Tributário* como um ramo daquele.

Nesse sentido, discorre Manoel Pedro Pimentel (1987, p. 260) que o Direito Penal Tributário corresponde a “[...] um ramo autônomo do Direito Penal comum, sujeito, porém, às mesmas regras e princípios vigorerantes naquele”, tendo por fim “proteger a política tributária do Estado, definindo tipos de ilícitos e cominando-lhes sanção própria do Direito Penal”.

À mesma maneira, Zelmo Denari e Paulo da Costa Júnior (2000, p. 8) aduzem que:

[...] referimo-nos ao Direito Penal Tributário como o conjunto de normas que regulam os delitos tributários e as respectivas sanções, sendo certo que o adjetivo ‘tributário’ pretende somente significar que as normas penais – que se alojam no núcleo da disciplina matriz – colocam sob sua tutela a matéria tributária.

Assim, a conduta que pretende o Estado reprovar na condição de crime contra a ordem tributária é qualificada como *infração tributária*, da vala comum das transgressões à lei, entendida como:

[...] violação das normas jurídicas que disciplinam o tributo, seu fato gerador, suas alíquotas ou base de cálculo, bem como no descumprimento dos deveres administrativos do contribuinte para o Fisco, tendentes ao recolhimento do tributo, aludindo-se, numa e noutra hipótese, às infrações tributárias matérias e formais (DENARI; COSTA JÚNIOR; 2000, p. 21).

Por outro lado, vale distinguir dentre as infrações tributárias aquelas atinentes exclusivamente à relação administrativa entre Fisco e contribuinte e as condutas propriamente consideradas como crimes tributários. Assim, na lição de Hugo de Brito Machado (1995, p. 42), os chamados *ilícitos administrativos tributários* corespondem a “comportamento que implica inobservância da norma tributária”, “inadimplemento de obrigação tributária, seja principal, ou acessória”. Nesse contexto, o simples ato de um lojista se negar a entregar um documento da escrituração contábil a um auditor fiscal, investido e vestido de autoridade, em clara prática resistiva, já se configuraria como uma infração tributária.

Já o *ilícito penal tributário* corresponde, na lição de Andreas Eisele (2001, p. 21), a “[...] crime ou contravenção penal, consistente na prática de uma conduta penalmente tipificada pelo Direito Penal Tributário, que resultará, em tese, na aplicação de uma sanção com finalidade retributiva/preventiva, de caráter pessoal”.

Assim, durante muito tempo a *sonegação* ou o *crime de sonegação* foi considerada a infração penal-tributária por excelência, exigindo o reproche estatal, na forma da Lei nº 4.729,

de 14 de julho 1965, conhecida como “Lei da Sonegação Fiscal”. Já com a Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, as condutas até então consideradas como crimes de sonegação recebem o *nomen iuris* de “crimes contra a ordem tributária”.

Nesse sentido, vale colacionar a ressalva, quanto aos momentos de crise em que se fundaram tais leis, bem exposta por Juary Silva (1998, p. 8):

Significativamente que o embrião legislativo do Direito Penal Tributário tenha surgido no Brasil em dois períodos de exceção: com a Lei 4729/65, sob o guante do AI-1, que se superpunha à Constituição [...]; com a Lei 8137/90, quando, a despeito da aparente vigência do Estado de Direito, o país atravessava séria crise institucional, máxime nos campos econômico e psicossocial, após o desastroso plano econômico editado em março de 1990, que implicou, de fato, em estabelecer a lei marcial no domínio econômico, sem abolir a Constituição.

Tomando por base tudo o que aqui abordado acerca das leis e da legitimidade do poder, é demasiado preocupante o fato de que o trato penal de boa parte das condutas resistivas – consideradas como crimes – ter-se originado em momentos tão delicados. Como já anteriormente alegado, a esfera jurídica criminal é a mais potente dos aparelhos ideológicos do Estado, devendo-se avaliar certo anacronismo na previsão de tais ilícitos penais tributários.

Por outro lado, vale destacar que, na consideração da *ultima ratio* pela que se deve dedicar o Direito Penal Tributário a tais questões, há o argumento de que o bem juridicamente protegido corresponda à ordem tributária – ou seja, uma ordem jurídica estabelecida na própria constituição, como elemento substancial da organização do Estado brasileiro –, o que robustece o argumento a favor da punição. Nesse sentido:

Realmente, nos crimes contra a ordem tributária, como esta expressão bem o diz, o bem jurídico protegido é a ordem tributária e não o interesse na arrecadação do tributo. A ordem tributária, como bem jurídico protegido pela norma que criminaliza o ilícito tributário, não se confunde com o interesse da Fazenda Pública. A ordem tributária é o conjunto das normas jurídicas concernentes à tributação. É uma ordem jurídica, portanto, e não um contexto de arbítrio. É um conjunto de normas que constituem limites ao poder de tributar e, assim, não pode ser considerado instrumento do interesse exclusivo da Fazenda Pública como parte nas relações de tributação (MACHADO, 2008, p. 23).

Em se tratando da *elisão fiscal*, conforme a própria etimologia dos termos aduz, consiste ela em uma tentativa de elidir, eliminar ou suprimir uma prestação fiscal, ao se retardar, reduzir ou evitar o pagamento de um tributo, por meio de um *planejamento tributário*. No dizer de Edmar Andrade Filho (2009, p. 9), consiste tal prática em uma “atividade lícita de busca e identificação de alternativas que, observados os marcos da ordem jurídica, levem a uma menor carga tributária”.

Com efeito, é justamente a licitude tais práticas que as diferem da mera *evasão fiscal*, a qual consiste em qualquer ato que frustre a satisfação do tributo devido, por meio de

procedimentos expressamente vedados pelo ordenamento jurídico, intentando sempre evitar, diminuir ou retardar o pagamento de tributos devidos, uma vez já consubstanciado o respectivo fato gerador. Nesse sentido, discorre José Soares de Melo (1998, p. 72):

Por conseguinte, o marco inicial para a análise da elisão e da evasão fiscal traduz-se em um efetivo comportamento tendente a eliminar, minorar ou retardar a obrigação tributária.[...]

Além de sua natureza lícita, a elisão se delinea de conformidade com o momento da ação do contribuinte, não sendo cabível sua configuração após já estar positivada a obrigação tributária. Enquanto não estiver instaurada tal obrigação, ainda tem lugar a figura elisiva em virtude de penetrar na própria formação do ato privado e concomitante interferência nos seus efeitos tributário.[...]

Em pólo oposto à elisão situa-se a evasão fiscal, que pode ser compreendida como toda ação (ou omissão), de natureza ilícita, minorando ou eliminando a obrigação tributária.

Nesse sentido, figurando como verdadeiro “pulo do gato” da advocacia tributária e da contabilidade junto às empresas, há quem defenda a elisão fiscal como direito fundamental, como exercício regular e legítimo de um *direito público subjetivo*, de o contribuinte optar dentre a infinidade de hipóteses de incidência tributária por aquela que seja mais interessante, com o fito de amenizar, diminuir ou extinguir a pretensão tributária do Estado. *Exempli gratia*, em podendo um importador escolher entre o desembaraço e a venda de um produto em um ente federativo ou outro, caberia somente a ele optar pelo menos oneroso, obviamente.

Ora, se é o contribuinte quem pratica o fato gerador, o próprio direito geral de liberdade (art. 5º, II) lhe garante a possibilidade de perpetrá-lo ou não, segundo o seu interesse. É nesse aspecto, no entanto, que se faz perceber a hostilidade por parte do Estado. Tomando por base que o próprio direito à liberdade se restringe ao aparato legislativo – “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei” – o fisco fundamenta-se nas famigeradas *normas antielisivas* para desestimular as práticas elisivas.

Tais *cláusulas gerais antielisão* conferem, de fato, à administração poderes para qualificar situações jurídicas sem parâmetros previamente estabelecidos, ainda que sem os proibir. A doutrina, assim, insurge-se contra a abstração de tais normas, que malfeririam de todo o relevante princípio da reserva legal, sendo elas, portanto, eivadas de inconstitucionalidade. No dizer de Alberto Xavier (2001, p. 91):

O que as chamadas cláusulas gerais antielisão pretendem é o seguinte: se o ato jurídico extratípico (escolhido) produz efeitos jurídicos-econômicos equivalentes aos do ato típico (preterido ou não realizado) e se a escolha foi motivada pelo fim (exclusivo ou preponderante) de subtrair o ato jurídico extratípico ao âmbito de aplicação da norma tributária que prevê o ato típico, é permitido ao órgão de aplicação do Direito considerar esse ato relativamente eficaz oponível, de modo a

poder aplicar por analogia a norma tributária ao ato extratípico de efeito econômico equivalente.

É tal questionamento da validade das normas antielisivas em face dos ditames constitucionais, especialmente o direito geral de liberdade e o princípio da legalidade tributária, o ponto crucial dos debates envolvendo a elisão fiscal, que é ainda defendida como um direito fundamental particular.

4.2 A desobediência tributária

Abóbada conceitual de todos os erguimentos teóricos que pretendeu realizar a presente pesquisa, a despeito de suas limitações, a ideia de uma *desobediência tributária*, diferida das demais formas de resistência fiscal, como os exemplos abordados supra, há de ser construída, opiniosamente, em cima dos argumentos jurídicos e políticos até aqui apresentados, no sentido da existência também de um *direito de não pagar tributo injusto*.

Assim, tais conceitos são estremados das demais práticas resistivas na seara fiscal por comportarem dois elementos fundamentais, quais sejam (a) *o caráter político-jurídico da desobediência tributária*, como meio legítimo, este um conceito político, de opor-se a uma legislação ou política fiscal considerada *injusta*, no sentido de que ofenda direito ou garantia do cidadão contribuinte, não sendo, portanto, ilegal, posto que encimada em princípios e normas fundamentais, discernida, assim, dos crimes tributários; e (b) *o aspecto coletivo*, uma vez que a pauta política de resistência a um tributo injusto se socializa e solidariza no fato de serem afetados vários cidadãos ao mesmo tempo, os quais, por meio de uma organização e mobilização social, opõem-se enquanto coletividade, distanciando-se da perspectiva da individual da elisão fiscal.

Ora, é o sentimento – ou sofrimento – coletivo que confere legitimidade à manifestação, posto que difundida por toda a sociedade ou por uma parcela significativa desta, ainda que minoritária. É nesse momento que a resistência é vislumbrada como meio legítimo de oposição, como bem assentava o próprio Locke (1998, p. 145): “Até que o malefício e as más intenções dos governantes se tornem patentes a todos ou que a maioria perceba suas tentativas, o povo, que no geral está mais disposto a sofrer do que ir à forra, não será capaz de se mexer”.

Importa aqui o resgate dos critérios definidores da desobediência civil, que se desdobram também como elementos constitutivos da desobediência tributária enquanto prática política, notadamente os requisitos de coletividade e politização. Possui um aspecto

coletivo porque, pela própria *universalidade* que a atividade tributária deve atingir, tributando tudo e a todos, impacto econômico das exações é sentido em toda a sociedade, ou mais sensivelmente em parcelas dela. É politizada porque encimada nos princípios da cidadania e da democracia-participativa, como fundamentos de uma prática legitimadora, de retorno político.

Releva notar, todavia, que a doutrina em Direito Tributário dedicara-se muito pouco ou quase nada à análise deste aspecto da resistência fiscal, qual o modelo político-social da desobediência tributária, estando sempre adstrita aos lugares-comuns das evasões e crimes fiscais ou à perspectiva individual-empresarial da elisão fiscal, do planejamento tributário e das normas antielisivas.¹²

Na literatura estrangeira, é mais comum que a ideia de *tax resistance* ou *tax disobedience* adeque-se mais programas neoliberais, mais pautadas na evasão fiscal que ligadas a um caráter coletivo e social. A expressão “desobediência tributária” é muito pouco levantada como bandeira política de resistência, tendo encontrado a presente pesquisa exemplos esparsos na Venezuela, quando de uma ameaça de não recolhimento do imposto sobre a renda venezuelano por parte das elites que se opunham a Hugo Chávez¹³, e na Catalunha, em oposição à Coroa Espanhola.¹⁴ À mesma maneira, data de 2005 um pronunciamento da Ordem dos Advogados do Brasil em que se alerta para uma “desobediência civil contra tributos”.¹⁵

Com efeito, apesar de tal lacuna doutrinária, é possível encontrar dentre os autores ideias similares às nossas. Por exemplo, no artigo intitulado *O direito de não pagar tributo injusto – uma nova forma de resistência fiscal*, Maria Teresa de Carcomo Lobo (2007, p. 179) já assevera que:

Talvez em nenhuma outra área da ciência jurídica como no direito tributária se entremochem com mais intensidade dever e direito, direito legal e direito justo, sociedade e Estado, Estado e governo, se agudize mais profundamente o que Keynes

¹² Ao se pesquisar a expressão “desobediência tributária” no portal de pesquisas *Google*, desta maneira, entre aspas, apenas retornou apenas 829 resultados. Fazendo-se o mesmo para a expressão “desobediência civil”, também entre aspas, são obtidos 198 mil resultados. “Resistência Fiscal”, apenas 3 mil e poucos resultados... Tal expediente denota quão impubescente ainda é a pesquisa sobre a resistência fiscal e a desobediência tributária.

¹³ CHÁVEZ ameaça punir oposição por pregar evasão fiscal. BBC Brasil. 07 de janeiro, 2003 - Publicado às 21h10 GMT. Disponível em: <http://www.bbc.co.uk/portuguese/noticias/2003/030107_venezuelarg.shtml>. Acesso em 10. mai. 2014.

¹⁴ Tax Disobedience against the Spanish Government. Help Catalonia. Wednesday, January 25, 2012, Disponível em: <<http://www.helpcatalonia.cat/2012/01/2012-tax-disobedience-against-spanish.html>>. Acesso em: 10. Mai. 2014.

¹⁵ OAB alerta para risco de desobediência civil contra tributos. OAB. Terça-feira, 25 de janeiro de 2005 às 13h24. Disponível em: <<http://www.oab.org.br/noticia/3578/oab-alerta-para-risco-de-desobediencia-civil-contra-tributos>>. Acesso em 10 mai. 2014.

denominava o problema político da humanidade, consistente em combinar três coisas: eficiência econômica, justiça social e liberdade individual.

Assevera a autora, no mesmo sentido das abordagens realizadas por nós, que “o tributo desempenhou um papel de extrema relevância como instrumento ao serviço das forças dominantes, poderoso fator de coerção social e manifestação por excelência do direcionismo econômico” (LOBO, 2007, p. 179). É nesse contexto em que se depara como o peso da tributação sobre a sociedade, “por força de uma máquina estatal perdulária, caracterizada por uma má gestão, amiúde corroída pela corrupção” (LOBO, 2007, p. 190).

Aproxima-se o discurso da Professora Maria Teresa Lobo aos argumentos de falibilidade do Estado em geral, também sentidos no Estado-fisco, sob uma *crise de legitimidade*, que também afeta os argumentos da chamada teoria impositiva do tributo:

O que está em causa é a realização de um verdadeira justiça social em que cada contribui como o que pode e recebe o que precisa, em termos de troca dentro das possibilidades e necessidades de cada indivíduo e da comunidade, não se devendo esquecer que a capacidade contributiva deve ser escorada, também, num princípio de solidariedade social dos que podem aos que precisam.

[...]

Há que se passar de um opressivo instrumento de domínio para um instrumento de verdadeira justiça social, na precisa medida dos ditames constitucionais, vez que a Constituição é mais importante fonte de direito tributário (LOBO, 2007, p.182).

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

Como bem aduz a Maria Lobo (2007, p 183), “há que se recorrer a outra modalidade de expressão da vontade popular através da democracia direta”, tendo em vista que “certos tributos, seja na sua instituição tributária, seja na sua quantificação desmedida, devem poder estar sujeitos à consulta da população”, aqui não entendida na perspectiva meramente plebiscitária da democracia semidireta, mas, sim, considerada no contexto da democracia participativa:

O novo conceito de democracia participativa, utilizando a moderna tecnologia da informação e comunicação, tem permitido à sociedade civil manifestar-se e participar ativamente nos debates políticos, tanto locais como globais, convertendo-

se numa referência fundamental e um pilar básico que altera o poder político e gera um novo equilíbrio na ordem mundial (LOBO, 2007, p. 188).

Com efeito, alude a autora a um “direito à resistência pela via da democracia direta, porquanto fora dos estritos limites da legalidade constitucional o tributo transforma-se em opressão, que pode beirar o ‘roubo’ através do confisco” (LOBO, 2007, p. 183):

A sociedade civil deve reagir através das manifestações de uma democracia direta, sempre que a representação parlamentar não se mostre à altura das suas responsabilidades, se esteja vivendo num contexto de dilapidação do património público como acontece nos casos de corrupção ou a morosidade do Poder Judiciário se traduza numa intolerável violação dos direitos do cidadão.

Tema desdenhado pelo presente estudo, à procura da síntese, consiste também das dificuldades de se questionar judicialmente uma demanda coletiva tributária, num contexto em que são muitos os óbices às demandas de uma *ação civil pública* em matéria tributária, um *mandado de segurança coletivo* em matéria tributária, uma *ação popular* em matéria tributária, à mesma maneira em que o rol taxativo de legitimados para propor uma *ação direta de inconstitucionalidade*, a qual também pode compulsar matéria fiscal, exclui a sociedade civil como controladora da constitucionalidade das leis, assuntos a serem abordados em outra oportunidade.

Com efeito, salienta a autora que:

Há que contrapor a democracia representativa, que não se tem mostrado às alturas das suas responsabilidades na defesa dos seus representados, a democracia direta, no contexto de um moderno sistema de governança [...] um conjunto de modalidades que regem a participação da sociedade civil nos processos de decisão fundamentais para a vida de um país (LOBO, 2007, p. 188).

Tais ideias, avizinhas das nossas, apontam não somente para uma abertura política à participação popular na gestão pública da tributação e do orçamento, realidade inclusiva já institucionalizada, ao menos no âmbito municipal, quando há falar em *gestão democrática da cidade*. Apontam também para a existência de um “direito de resistência ao pagamento de certos tributos por iníquos e ofensivos dos princípios constitucionais, através dos mecanismos próprios da democracia direta, no contexto”, assevera a autora, “da moderna teoria da governança” (LOBO, 2007, p. 189).

E arremata, citando Johannes Messner, na sua obra *Ética social*:

Numa época em que a intervenção do Estado se vai tornando cada vez mais exorbitante, a equiparação da justiça social à legal pode trazer consigo conseqüências perniciosas, induzindo a falsas concepções no que diz respeito à missão do Estado no domínio social: pode levar a supor, por exemplo, que a justiça social é, acima de tudo, uma função do Estado, que na realidade é, sobretudo, uma

tarefa dos grupos que participam no processo econômico-social (da “sociedade”, não do Estado) (*apud* LOBO, 2007, p. 189).

Assim, antevemos, ainda que necessitando de maior respaldo científico, não em qualidade de argumentos, mais em quantidade de argumentantes, *um direito de não pagar tributo injusto*, a ser efetivado pela sociedade enquanto coletivo, no exercício da *desobediência tributária*.

Por outro lado, a ideia de *consciência fiscal*, abordada pela doutrina, já aponta para uma dimensão organizativa-coletiva dos contribuintes (conscientes dos fenômenos tributários), que lhe conferiria maior legitimidade e efetividade na reivindicação de alterações na política tributária. Sem tal consciência, não se poderia vislumbrar a desobediência tributária como meio de defesa. Nesse sentido, Aliomar Baleeiro (1955, p. 239-240) já asseverava:

Mas, ainda assim, é manifesta a insensibilidade fiscal: muita gente pensa que não paga impostos e muita gente nada pensa a respeito deles. Daí resulta a indiferença da maior parte em relação aos mais importantes problemas públicos, malogrando-se o regime democrático pela falta de adesão ativa e efetiva de todos os cidadãos. Ora, na realidade, nem os mendigos escapam ao Fisco. Quando aplicam em compras as esmolas recebidas, suportam, pelo menos, o imposto de consumo e o de vendas, dissimulados no preço das mercadorias.

No mesmo sentido, Hugo de Brito Machado aponta para a ideia de que a *transparência tributária* implicaria no alerta da população quanto às injustiças fiscais a que está submetida, sobretudo no que concerne à gama de impostos imbutidos nos preços de bens e serviços, como já abordado anteriormente, mas que ainda não provocam toda uma reação política dos contribuintes, (in)justamente pelo fato de estes desconhecerem tal realidade:

Não é fácil determinar com exatidão o valor total dos tributos que em geral oneram as atividades de produção e comercialização de bens e de prestação de serviços, porque nosso sistema tributário é extremamente complexo. Nada impede, porém, que lei estabeleça critérios para a determinação aproximada desse valor. E estabeleça que na publicação de preço de qualquer mercadoria ou serviço seja indicado o valor dos tributos nele contido. Desta forma, conhecendo o valor dos tributos que pagam ao comprar qualquer mercadoria ou utilizar qualquer serviço, **os consumidores em geral passarão a opor resistência sempre que os governantes pretenderem criar ou aumentar tributos** (MACHADO, 2012, p. 285). (*negritei*)

A lei que se referia o mestre aduzia, justamente, ao disposto no o § 5º do artigo 150 da Constituição Federal, a qual inclusive já consta integrando o Ordenamento Jurídico brasileiro, qual seja a Lei nº 12.741, de 8 de dezembro de 2012, em vigor desde junho de 2013. Entrementes, tramita no Congresso Nacional, atualmente aguardando deliberação na Comissão de Finanças e Tributação (CFT), o Projeto de Lei nº 2557/2011, com vistas à instituição de um Código de Defesa do Contribuinte.

De todo o exposto, há de concluir que inexistente ainda um meio de defesa efetivo para os contribuintes enquanto coletividade – no cenário em que a defesa do particular é também dificultosa e dificultada pelo Estado, especialmente no âmbito administrativo. Assim, deve-se retomar a ideia de desobediência tributária como instrumento político de superação das injustiças fiscais, instrumento este que é respaldado pela gama de direitos e garantias fundamentais já previstos para os contribuintes e, antes disso, para os cidadãos.

Os meios pelos quais se poderia exercer tal desobediência tributária, à semelhança do que a história mostrou como conquistas efetivas da desobediência civil, consistiriam na provocação do Estado por uma amenização da carga tributária, isto em todas as suas esferas de poder. Com bem aduz Nelson Nery Costa (1990, p. 61):

O ato desobediente é coletivo, mas pode ser cometido isoladamente em certas circunstâncias: de caráter público, levantando reivindicações de conteúdo político, que podem ter razões sociais, morais ou religiosas, mas sempre depois de esgotados os meios legais de pleitos; de comportamento não-violento, apesar de não descartar totalmente a utilização da força, devendo os desobedientes submeterem-se pacificamente às sanções previstas para seus comportamentos ilícitos. **A ação procura, desse modo, obter publicidade favorável junto à opinião pública para efetivar reivindicações que provoquem mudanças efetivas nas leis, nas práticas governamentais ou nas decisões judiciais, contribuindo para ampliar o conteúdo da cidadania.** (*destaquei*)

Nossa postura, tanto ideológica quanto científica, conforme se pretendeu demonstrar na evolução das discussões, aponta não para uma necessidade de esgotamento das vias legais de reclamação, pelo que discordamos, *concessa maxima venia*, de tal assertiva de Nelson Nery Costa. Ora, diante da morosidade do Poder Judiciário e de seu inegável perfil pró-Fisco, a juridicização dos conflitos sociais tributários relegaria sua solução à eternidade. À mesma maneira, as sanções que se aplicariam aos contribuintes desobedientes não deveriam ter fundamento, posto que ilegítima foi não a atitude da coletividade, mas, sim, cobrança de um tributo injusto, inconstitucional.

Por exposto, ainda que carecendo de maturidade científica, a desobediência tributária aproxima-se mais do exercício da cidadania fiscal, permeada completamente pelo princípio democrático e pela dignidade da pessoa humana, que dos meios institucionais de defesa, especialmente pelos vícios que tais instrumentos administrativos, judiciais e “políticos” sempre apresentaram e ainda apresentam. O direito de não pagar um tributo injusto deve ser reconhecido na mobilização de uma coletividade, esta que foi atingida por aquele. Tal conduta, coletiva, pública e política, há de influenciar sobremaneira a postura dos legisladores, dos governantes e dos órgãos julgadores.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A dignidade humana encerra a cada homem e mulher o direito insofismável de uma vida digna, a qual é inconcebível sem que se lhe respeitem um *primo vivere*, seus meios de existência, não numa perspectiva minimalista, mas pautada no liame vital que tem com seu patrimônio o cidadão, notadamente aquele mais pauperizado, o qual geralmente não possui muitos conhecimentos técnicos jurídicos que o permitam proteger-se da tributação estatal ao nível de como o fazem as grandes empresas e consórcios econômicos.

Nesse sentido, o Estado de Direito deve retomar sua proposta social, devendo o Fisco observar o impacto que a tributação acarreta na sociedade, quer politicamente, quer economicamente, ao mesmo tempo em que realize seus objetivos de bem-estar, desenvolvimento, redução das desigualdades e erradicação da pobreza.

Os direitos sociais, o quais ainda distam bastante de uma efetivação por completo, devem também ser considerados quando da instituição de tributos, ou na sua destituição, pela função social que estes devem cumprir. Já o princípio democrático-participativo confere ao povo, enquanto seio organizado, que partilhe dos mesmos problemas e vislumbre as soluções avizinhas, o poder de determinar os ramos da política, aí incluída a política tributária.

A legalidade deve ser retomada como um princípio em favor da população, que encerre, de fato, uma limitação ao poder estatal, ao invés de absurdamente consentir toda e qualquer política pública sob o pretexto de estar consignada em lei, esta, enquanto fonte precípua das normas jurídicas, deve advir de um poder político que autorize não simplesmente por estar instituído, mas em razão de os governados acreditarem nesta instituição. É então que se retoma a pauta da repolitização da legitimidade, sendo legítimo o poder que atue, realmente, em benefício da população.

Idealiza-se, assim, um *direito de não pagar tributo injusto*, de desobedecer coletivamente à lei tributária injusta, que malfira qualquer dos direitos dos cidadãos contribuintes, numa perspectiva plural a qual confira volume, valor e validade maiores à reivindicação social por uma justiça tributária, pauta em tudo superior à mera reclamação individual, realizada por um particular, às objeções de consciência, às sonegações, em suma diferida das outras formas de resistência fiscal no sentido de que, por ser legítima, não é de todo ilegal, e por ser coletiva, não é casual.

Abandonando tal loquacidade panfletária, resta concluir que a proposição à qual pretendeu este trabalho dar fundamentos literários e empíricos é tal: existe um direito coletivo de desobediência tributária, ainda que num plano “antejurídico”, mas não totalmente

antijurídico, tendo em vista a gama de princípios e regras fundamentais que apontam para sua existência, sobretudo os direitos e garantias fundamentais do contribuinte.

O caminho, que se espera, há de ser o de uma maior difusão social de tal ideia, na consubstanciação do que se denominou aqui de *consciência tributária*, a partir da qual a resistência fiscal pode tomar dimensões sociais e políticas, seguida de uma conseqüente absorção por parte da jurisprudência e da atividade legislativa, empós a qual há de ser plenamente reconhecida tal prerrogativa da sociedade contribuinte.

Resta também o compromisso científico de se consubstanciar ainda mais tal ideia, especialmente construindo-a no interior do Direito Tributário, tendo em vista que boa parte dos conceitos e institutos abordados até aqui lhe são alheios, especialmente pelo fato de os pesquisadores se resumirem, quase sempre, ou a uma perspectiva arrecadatória, pró-fazendária e estatista, ou a uma postura anti-Estado liberal, que desconsidera o aspecto social da tributação.

Considerando, destarte, a relevância do assunto, e especialmente os possíveis retornos políticos, econômicos e sociais que a prática de uma *desobediência tributária*, na luta por *um direito de não pagar tributo injusto*, não se devem permitir os juristas, notadamente os tributaristas, que tal temática fique adstrita às especulações filosóficas e a um registro apenas histórico, sem qualquer evolução científica que ampare, defenda e estimule tal prática como meio político de defesa dos contribuintes.

REFERÊNCIAS

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Planejamento Tributário**. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

APTHEKER, Herbert. **Uma nova história dos Estados Unidos**: a revolução americana. Tradução de Fernando Autran. Rio de Janeiro: Editora Civilização Brasileira, 1969.

ARENDT, Hannah. **Crises da República**. Tradução de José Volkmann. 2. ed. São Paulo: Perspectiva, 1999.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução à Ciência das Finanças**. v. 1. Rio de Janeiro: Forense, 1955.

BOBBIO, Norberto. **A Era dos Direitos**; Trad. por Carlos Nelson Coutinho. Rio de Janeiro, Ed. Campus, 1992.

BOBBIO, Norberto; MATEUCCI, Nicola; GIANFRANCO, Pasquino. **Dicionário de Política**. 11. ed. Brasília: Editora UNB, 1998.

BONAVIDES, Paulo. **Do Estado Liberal ao Estado Social**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 1988.

BRASIL. CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL.

_____. PROJETO DE LEI Nº 2557/2011. Institui o Código de Defesa do Contribuinte. Disponível em:
<<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=524272>>. Acesso em: 25 mai. 2014.

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

BUZANELLO, José Carlos. **Direito de Resistência Constitucional**, 2. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006.

COSTA, Nelson Nery. **Teoria e realidade da desobediência civil**. 2. ed. rev. e ampliada. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

DENARI, Zelmo; COSTA JÚNIOR, Paulo José da. **Infrações Tributárias e Delitos Fiscais**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

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

EISELE, Andreas. **Apropriação indébita e ilícito penal tributário**. São Paulo: Dialética, 2001.

FRANÇA. Constitution de 1793 ou de l'an I. Disponível em:
<<http://www.assemblee-nationale.fr/histoire/constitutions/constitution-de-1793-an1.asp>>. Acesso em: 27. jun. 2014.

_____. Déclaration des droits de l'homme et du Citoyen du 26 août 1789. Disponível em:
<<http://www.assemblee-nationale.fr/histoire/dudh/1789.asp>>. Acesso em: 27. jun. 2014.

GARCIA, Maria. **Desobediência Civil: direito fundamental**. 2. ed. rev. atual. e ampliada. 1. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

GARGARELLA, Roberto. **El derecho a resistir el derecho**. 1. ed. Buenos Aires: Mino y Dávila, 2005.

LOBO, Maria Teresa de Carcomo. O direito de não pagar tributo injusto – uma nova forma de resistência fiscal. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **O tributo: reflexão multidisciplinar sobre sua natureza**. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 179-189.

LOCKE, John. **Segundo Tratado sobre o Governo: ensaio relativo à verdadeira origem, extensão e objetivo do governo civil**. São Paulo: Editora Martin Claret, 1998.

MACHADO, Hugo de Brito. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Atlas, 2008.

_____. **Curso de direito constitucional tributário.** São Paulo: Malheiros, 2012.

_____. **Direito penal tributário contemporâneo: estudos de especialista.** São Paulo: Atlas, 1995.

MELO, José Eduardo Soares de. IPI, ICMS, ISS e planejamento fiscal. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Planejamento fiscal**, v.2: teoria e prática. São Paulo: Dialética, 1998.

PAUPÉRIO, Artur Machado. **O direito político de resistência.** 2. ed. rev. e ampliada. Rio de Janeiro: Forense, 1978.

PIMENTEL, Manoel Pedro. Crime de sonegação fiscal. **Revista dos Tribunais.** São Paulo, ano 76, v. 617, p. 259-266, mar. 1987.

RAWLS, Jonh. **Uma teoria da justiça.** Tradução de Alimiro Pistta e Lenita Maria Rímoli Esteves. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

REZEK, Francisco. **Direito Internacional Público.** São Paulo: Saraiva, 2005.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo.** 27. ed., rev. e atual. até a EC n. 52. São Paulo: Malheiros, 2006.

SILVA, Juary. **Elementos de direito penal tributário.** São Paulo: Saraiva, 1998.

SÓFOCLES. **Antígona.** Tradução de Millôr Fernandes. 8. ed. São Paulo: Editora Paz e Terra, 2008.

THOREAU, Henry David. **A desobediência civil.** Tradução de Sérgio Karam. Porto Alegre: LP&M, 2006.

VIEIRA, Evaldo Amaro. **O que é desobediência civil?** Coleção Primeiros Passos. São Paulo: Brasiliense, 1983.

XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva.** São Paulo: Dialética, 2001.

ZINN, Howard; ARNOVE, Anthony. **Voices of People's History of the United States.** 2. ed., New York: Seven Stories Press, 2009.