



MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO
UNIVERSIDADE FEDERAL DO PIAUÍ – UFPI
CENTRO DE CIÊNCIAS HUMANAS E LETRAS – CCHL
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM GESTÃO PÚBLICA – PPGP

ÍTALO JOSÉ BRANDÃO IVO

**OS MECANISMOS PREMIAIS DO PROGRAMA DE ESTÍMULO À CIDADANIA
FISCAL DO ESTADO DO PIAUÍ**

Teresina - PI

2018

ÍTALO JOSÉ BRANDÃO IVO

**OS MECANISMOS PREMIAIS DO PROGRAMA DE ESTÍMULO À CIDADANIA
FISCAL DO ESTADO DO PIAUÍ**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Gestão Pública - PPGP da Universidade Federal do Piauí - UFPI, na área de concentração Gestão Pública para o Desenvolvimento Regional e linha de pesquisa Organizações e Desenvolvimento Regional, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Gestão Pública.

Orientador: Prof. Dr. Nelson Nery Costa.

Teresina - PI

2018

FICHA CATALOGRÁFICA
Universidade Federal do Piauí
Biblioteca Setorial do Centro de Ciências Humanas e Letras
Serviço de Processamento Técnico

I96m Ivo, Ítalo José Brandão.
Os mecanismos premiaiais do Programa de Estímulo à
Cidadania Fiscal do Estado do Piauí / Ítalo José Brandão
Ivo. – 2018.
101 f.

Dissertação (Mestrado Profissional em Gestão Pública)
– Universidade Federal do Piauí, 2018.
Orientação: Prof. Dr. Nelson Nery Costa.

1. Finanças Públicas – Piauí. 2. Cidadania Fiscal. 3.
Teoria Analítico-Comportamental. 4. Políticas Públicas
Regulatórias. 5. Programa Nota Piauiense. I. Título.

CDD 336.812 2

ITALO JOSÉ BRANDÃO IVO

OS MECANISMOS PREMIAIS DO PROGRAMA DE ESTÍMULO À CIDADANIA FISCAL DO ESTADO DO PIAUÍ

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Gestão Pública, da Universidade Federal do Piauí, como requisito parcial à obtenção do título de Mestre em Gestão Pública.

Área de Concentração: Gestão Pública para o Desenvolvimento Regional.

Linha de Pesquisa: Organizações e Desenvolvimento Regional.

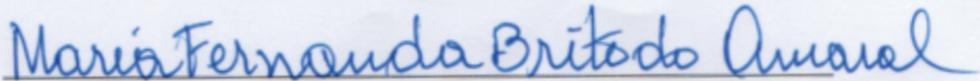
Orientador: Prof. Dr. Nelson Nery Costa.

Aprovado em 15 de agosto de 2018.

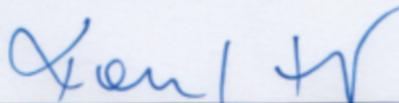
BANCA EXAMINADORA



Prof. Dr. Nelson Nery Costa (UFPI)
Orientador



Prof. Dra. Maria Fernanda Brito do Amaral (UFPI)
Examinadora Interna



Prof. Dr. Raul Lopes de Araújo Neto (UFPI)
Examinador Externo ao Programa

“Um conjunto de regras de distribuição de recursos aparentemente de todo sensato e imparcial pode gerar resultados radicalmente contrários à intuição e ao bom senso”.

John Casti

AGRADECIMENTOS

Agradeço, inicialmente, à Deus, por ter me iluminado para superar mais um desafio da minha vida.

Agradeço à minha amada mãe, D. Desterro, por seu apoio incondicional em todas as etapas do Mestrado.

À minha amada tia, D. Livramento, por seus conselhos centrados e certos.

Aos primos-irmãos, Leonardo e Ludmilla, por serem inspiração na minha trajetória como pesquisador e docente.

À minha amada Lara, por propiciar força e carinho em momentos cruciais do Mestrado.

Aos queridos Domingos, Valéria, Luísa e Nunu, por me acolherem sempre divinamente.

Ao meu estimado orientador, Professor Dr. Nelson Nery Costa, pela sua sapiência, paciência e disponibilidade.

À querida Professora Dra. Fernanda Amaral, pelo seu zelo e pelos seus conselhos valorosos.

Ao prezado membro da banca de avaliação, Professor Dr. Raul Lopes, por ter disponibilizado materiais enriquecedores para o trabalho.

Ao estimado Professor Dr. Nelson Juliano, por ser fonte de incentivo e inspiração.

Ao querido amigo Jaislan Honório, pelas palavras de incentivo e pela troca de conhecimento.

Ao estimado amigo, Berilo Motta, por ter colaborado com a indicação de fontes bibliográficas valiosas.

Ao prezado amigo Allan Anderson, pelas conversações transcendentais e inspiradoras.

Aos colegas do Mestrado, pelos laços de amizade criados e pelo espírito de união que fomentaram ao longo do curso.

À Adriana Lopes, por sempre esclarecer com gentileza rara as dúvidas sobre as disposições normativas internas do Mestrado.

Agradeço, por fim, à Professora Dra. Fabiana Almeida, por seu esforço em manter a qualidade ímpar do Programa de Mestrado em Gestão Pública da UFPI.

RESUMO

O presente trabalho analisa, sob a ótica jurídico-normativa, a eficiência dos mecanismos premiais enquanto instrumentos de estímulo à cidadania fiscal, no âmbito do Programa de Estímulo à Cidadania Fiscal do Estado do Piauí. Em 2015, o Estado do Piauí promulgou a Lei Ordinária Estadual nº 6.661/2015 com o propósito de estimular a cidadania fiscal e elevar a receita tributária do ICMS provindo do varejo piauiense, para isso, a Lei prevê a concessão de prêmios em prol dos consumidores nativos que aderem ao Programa Nota Piauiense. A adesão ocorre com a inclusão do CPF na nota fiscal de compra e o posterior cadastro no sítio eletrônico do Programa Nota Piauiense. No decorrer do trabalho, após o deslinde do conceito e dos pressupostos de cidadania fiscal, bem como, da natureza dos prêmios na Teoria do Direito, invocou-se a teoria-analítico-comportamental do direito para analisar a eficiência dos mecanismos premiais enquanto instrumentos de estímulo à cidadania fiscal. A mencionada teoria possui três componentes que viabilizam a referida análise, quais sejam: premissas factuais relevantes, meta social e contingência jurídica. Esses componentes são propícios para analisar instrumentos normativos que preveem políticas públicas, como é o caso da Lei Ordinária Estadual nº 6.661/2015. Após a feita da análise evidenciada, verificou-se que os mecanismos premiais não são eficientes para estimular a cidadania fiscal, mas tão somente para transformar o consumidor do varejo piauiense em colaborador da arrecadação do Estado. Ao constatar essa ineficiência, apresentou-se sugestão para a modificação da política pública regulatória do Programa de Estímulo à Cidadania Fiscal do Estado do Piauí.

Palavras-chave: Cidadania fiscal. Cidadania. Prêmios. Teoria analítico-comportamental. Políticas públicas regulatórias.

ABSTRACT

The present work analyzes, from a legal and normative point of view, the efficiency of the premia mechanisms as instruments to stimulate fiscal citizenship, at the heart of the Fiscal Citizenship Stimulus Program of the State of Piauí. In 2015, the State of Piauí enacted State Ordinance Law No. 6,661 / 2015 with the purpose of stimulating fiscal citizenship and raising ICMS tax revenue from Piauí retail, for which the Law provides for the award of prizes to consumers native people who join the Nota Piauiense Program. Adhesion occurs with the inclusion of the CPF in the purchase invoice and the subsequent registration on the electronic website of the Nota Piauiense Program. In the course of the work, after the definition of the concept and the assumptions of fiscal citizenship, as well as the nature of the awards in Law Theory, we invoked the analytical-behavioral theory of law to analyze the efficiency of the mechanisms premiais as instruments of stimulus to fiscal citizenship. The aforementioned theory has three components that make feasible the said analysis, which are: relevant factual premises, social goal and legal contingency. These components are conducive to analyzing normative instruments that foresee public policies, as is the case of State Ordinance Law 6,661 / 2015. After the analysis was made, it was verified that the premia mechanisms are not efficient to stimulate the fiscal citizenship, but only to transform the consumer of the Piauí retail into collaborator of the collection of the State. When noticing this inefficiency, a suggestion was made for the modification of the public policy of the Fiscal Stimulus Program of the State of Piauí.

Keywords: Fiscal citizenship. Citizenship. Awards. Analytical-behavioral theory. Regulatory public policies.

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Linha temporal da obrigação tributária	24
Quadro 2 – Estrutura das regras na teoria analítico-comportamental.....	77
Quadro 3 – Tipificação das políticas públicas.....	83

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADI	Ação Direta de Inconstitucionalidade
AFE	Atividade Financeira do Estado
CCJ	Comissão de Constituição e Justiça
CF	Comissão de Constituição e Justiça
CNPJ/MF	Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica
CPF	Cadastro Nacional Pessoa Física
CPF/MF	Cadastro de Pessoas Físicas do Ministério da Fazenda
CT	Crédito Tributário
CTN	Código Tributário Nacional
FG	Fato Gerador
HI	Hipótese de Incidência
ICMS	Imposto sobre Mercadorias e Serviços
IVA	Imposto sobre Valor Agregado
Nº	Número
ONGs	Organizações não-governamentais
OT	Obrigações Tributárias
PLO	Projeto de Lei Ordinária
PPPs	Parcerias Público-Privadas

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	10
2 RECEITA PÚBLICA, TRIBUTO E IMPOSTO	14
2.1 Receita Pública	14
2.2 Os tributos.....	19
2.3 O poder arrecadatório e o contribuinte resistente.....	28
2.4 Os impostos	31
2.5 Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre prestações de Serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS).....	34
3 A CIDADANIA FISCAL	37
3.1 As variações da noção de cidadania ao longo da história	37
3.2 Conceito e pressupostos da cidadania fiscal	46
4 OS MECANISMOS PREMIAIS	60
4.1 A divergência da natureza jurídica dos prêmios na Teoria do Direito	60
4.2 Os significados da palavra sanção na Teoria do Direito	60
4.3 Norma e sanção jurídicas	61
4.4 Prêmios: sanções ou prestações?	65
4.5. As espécies de prêmio	72
4.6. As funções dos prêmios	73
4.5 A concessão de prêmios e a efetividade das normas jurídicas que regulam Políticas Públicas	74
5 O PROGRAMA DE ESTÍMULO À CIDADANIA FISCAL DO ESTADO DO PIAUÍ	81
5.1 Análise da instituição do Programa	81
5.2 Tipologia da Política Pública apresentada no Programa	83
5.3 Mecanismos premiais do Programa	84
5.4 A promoção da educação fiscal prevista no Programa.....	87
5.5 Mecanismos premiais do Programa e o incentivo à cidadania fiscal	88
6 CONCLUSÃO	92
REFERÊNCIAS	95

1 INTRODUÇÃO

O Estado brasileiro tem notável caráter intervencionista social, em decorrência do que está disposto no artigo 3º da Constituição Federal de 1988¹. Por conta disso, os governantes brasileiros têm a missão de proporcionar à população a efetivação dos direitos sociais positivados na Carta Magna², como a saúde, a educação e a previdência. Esses direitos sociais constituem necessidades públicas básicas da população, contudo, apesar de serem tidas como básicas, o cumprimento dessas necessidades exige alto custo monetário, por essa razão, os entes estatais precisam arrecadar, de forma eficiente, recursos para o suprimento das demandas da comunidade.

A arrecadação dos recursos supramencionados ocorre por meio da denominada Atividade Financeira do Estado (AFE), que compreende, sob uma perspectiva genérica, além da atividade arrecadatória, a gestão dos recursos e o orçamento público. Dentre os recursos arrecadados, ganha destaque, pelo seu aspecto quantitativo, a figura do tributo. Segundo Torres (2011), os tributos são receitas públicas que servem para o Estado atingir seus fins e seus objetivos políticos e econômicos.

A tributação, que é o mecanismo de absorção dos tributos pelo Estado, representa uma invasão ao patrimônio do particular com o intuito de deslocar parcela da sua riqueza para o erário. Através desse deslocamento ocorrem os ingressos tributários. No atual Estado Democrático e Social de Direito, os ingressos tributários não servem apenas para garantir as liberdades individuais, como ocorria no passado, mas também para estabilizar a economia, para induzir comportamentos e para dirimir as desigualdades sociais. Portanto, o cidadão precisa ter ciência de que a invasão ao seu patrimônio se faz necessária, sendo assim, um dever de cidadania, nominado de dever fundamental de pagar tributos. Além disso, no contexto do Estado atual, é

¹ Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;

II - garantir o desenvolvimento nacional;

III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;

IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

² Art. 6º São direitos sociais a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o transporte, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição.

imperioso que o cidadão tenha também a consciência do dever de fiscalizar o uso dos recursos e participar das tomadas de decisão que o Poder Público realiza acerca da alocação dos recursos arrecadados. Os incentivos para a conscientização do dever de pagar tributos, do dever de fiscalização do uso dos recursos arrecadados e da participação nas tomadas de decisão sobre o destino da arrecadação tributária constituem pressupostos para o estímulo à cidadania fiscal.

Tendo em vista esses novos contornos inseridos pelo Estado Democrático e Social de Direito, no Estado do Piauí, criou-se o Programa de Estímulo à Cidadania Fiscal, por meio da Lei Estadual Ordinária nº 6.661/2015. Esse Programa tem como pretensão, estimular a cidadania fiscal através da concessão de prêmios para os sujeitos aderentes ao Programa. Nesse contexto, surgiu o questionamento que norteou o presente trabalho, qual seja: é eficiente estimular a cidadania fiscal por meio da concessão de prêmios, tal como ocorre no Programa de Estímulo à Cidadania Fiscal do Estado do Piauí?

Com o propósito de responder ao questionamento acima, estabeleceu-se como objetivo geral analisar a efetividade e a eficácia do estímulo à cidadania fiscal pelos mecanismos premiais, no contexto do Programa de Estímulo à Cidadania Fiscal do Estado do Piauí, sob a perspectiva jurídico-normativa. A essa luz, estabeleceram-se os seguintes objetivos específicos: examinar a implementação normativa do Programa de Estímulo à Cidadania Fiscal do Estado do Piauí; verificar a espécie de Política Pública na qual está inserido o Programa de Estímulo à Cidadania Fiscal do Estado do Piauí; demonstrar se há incentivo à educação fiscal no bojo das normas que preveem o Programa de Estímulo à Cidadania Fiscal do Estado do Piauí; sistematizar os pressupostos da cidadania fiscal.

O tema da pesquisa está diretamente relacionado com os mecanismos premiais que induzem a participação do cidadão no Programa de Estímulo à Cidadania Fiscal do Estado do Piauí. Impende salientar que os mecanismos premiais do Programa de Estímulo à Cidadania Fiscal do Estado do Piauí estão difundidos na Lei Estadual nº 6.661/2015, são eles: concessão de créditos para os consumidores que adquirirem mercadorias do varejo piauiense contribuinte do ICMS e os sorteios de prêmios em dinheiro para o aderente ao Nota Fiscal Piauiense.

A análise do tema de pesquisa foi feita, eminentemente, sob a ótica jurídica, que é a área de formação do pesquisador, portanto, os desdobramentos da pesquisa foram contemplados por uma visão epistemológica. Desse modo, a pesquisa analisou

os mecanismos que induzem a participação do cidadão no Programa de Estímulo à Cidadania Fiscal do Estado do Piauí e verificou a efetividade do estímulo à cidadania fiscal, sob o ponto de vista da legislação, considerando o referido Programa como política pública regulatória. Para isso, fez-se o exame da norma jurídica que regula o Programa de Estímulo à Cidadania Fiscal do Estado do Piauí, bem como, dos instrumentos normativos que fizeram parte da sua instituição.

Destaca-se que, durante a pesquisa, foi encontrado instrumento próprio para a análise da efetividade e da eficácia normativa de leis que regulamentam políticas públicas, no âmago da teoria analítico-comportamental do direito. Com isso, o estudo trouxe uma forma diferenciada e pouco utilizada de apuração da eficácia das políticas públicas, forma esta que se utiliza de critérios objetivos específicos para mensurar a efetividade de normas que regulamentam políticas públicas. Isso não quer dizer que o trabalho excluiu preceitos das teorias normativas clássicas, pelo contrário, essas teorias foram invocadas a fim esclarecerem conceitos preliminares essenciais para o entendimento do que foi analisado.

Ademais, a pesquisa abordou acerca do conceito e dos pressupostos da cidadania fiscal, colacionando os elementos que estimulam da maneira apropriada essa forma de cidadania. Apesar do tema ser relativamente escasso nos trabalhos científicos, este estudo possibilitou a sistematização e verticalização do tema “cidadania fiscal”, com a abordagem de seu conceito, suas espécies e seus pressupostos.

Para que os objetivos do trabalho fossem cumpridos, utilizou-se de pesquisa bibliográfica e de pesquisa documental. A pesquisa bibliográfica foi realizada com o propósito de apresentar lições sobre direito tributário, direito financeiro, atividade financeira do Estado, tributação, ICMS, normas jurídicas, sanções, prêmios etc. Tais assuntos são premissas necessárias para entender como o Programa de Estímulo à Cidadania Fiscal funciona e a razão pela qual é importante estimular a cidadania fiscal. A pesquisa bibliográfica também teve o escopo de ajudar na construção da sistematização e verticalização da temática “cidadania fiscal”. Já a pesquisa documental foi efetuada com o fito de examinar os instrumentos normativos que instituíram o Programa de Estímulo à Cidadania Fiscal. Esses instrumentos foram encontrados, principalmente, em *sítes* do governo do Estado do Piauí.

Quanto aos resultados, a pesquisa se mostra relevante, tendo em vista que poderá proporcionar o aperfeiçoamento de Política Pública local fundamental para o

desenvolvimento regional. Além disso, os resultados da pesquisa poderão ser aproveitados por gestores que queiram instituir, ou que já instituíram, programas de estímulo à cidadania fiscal em outros Estados da federação, bem como, para o desenvolvimento de novos trabalhos que envolvam este tema.

Por fim, no que tange à estrutura, o presente trabalho está dividido em seis capítulos: o primeiro capítulo é representado por esta introdução; já o segundo capítulo é intitulado “Receita Pública e Tributos” e nele há uma visão geral dos institutos relacionados à Atividade Financeira do Estado e ao Sistema Tributário Nacional; o terceiro capítulo, denominado “Cidadania Fiscal” traz uma abordagem acerca do percurso histórico das noções de cidadania, assim como sistematiza o conceito e os pressupostos da cidadania fiscal; o quarto capítulo foi nomeado de “Mecanismos Premiais” e nele há explanação sobre a estrutura das normas jurídicas, a natureza jurídica dos prêmios e a correlação entre o mecanismo de concessão de prêmios em normas que preveem políticas públicas e a teoria analítico-comportamental do direito; o quinto capítulo é intitulado “O Programa de Estímulo à Cidadania Fiscal do Estado do Piauí”, e no seu bojo, é demonstrada a instituição normativa, a tipologia da política pública, os mecanismos premiais, a promoção da educação fiscal e a análise da eficiência dos mecanismos premiais no incentivo à cidadania fiscal; por fim, no capítulo seis, encontra-se a conclusão, que propõe mudança na política pública regulatória do o Programa de Estímulo à Cidadania Fiscal.

2 RECEITA PÚBLICA, TRIBUTO E IMPOSTO

2.1 Receita Pública

2.1.1 A receita pública e o ingresso (ou entrada)

Segundo Torres (2011, p. 185) “receita é a soma em dinheiro percebida pelo Estado para fazer face à realização dos gastos públicos”. Contudo, nem toda soma em dinheiro que o Estado recebe pode ser considerada receita. Na realidade, conforme leciona Oliveira (1993, p. 27), “todo e qualquer dinheiro que ingressa para os cofres públicos, seja a que título for, denomina-se entrada” ou ingresso³. Portanto, tecnicamente, nem toda entrada ou ingresso corresponde à receita.

A distinção entre receita e ingresso (ou entrada) pode ser vislumbrada por meio do conceito de receita esculpido por Baleeiro (1996, p. 130): a receita é “a entrada que, integrando-se ao patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, vem acrescer o seu vulto, como elemento novo e positivo”. Desse modo, ensina Torres (2011, p. 185) que “o conceito de receita, embora fundamentalmente baseado no de ingresso, dele se estrema, pois, o ingresso corresponde também à entrada de dinheiro que ulteriormente será restituído, como ocorre no empréstimo e nos depósitos”.

Nas lições de Oliveira (1993, p. 27) também é possível encontrar a distinção entre receita e ingresso:

Nem todo ingresso, todavia, constitui-se em receita. Há entradas que ingressam provisoriamente nos cofres públicos podendo neles permanecer ou não. Destinam-se a serem devolvidas. Daí as entradas provisórias. Por exemplo: em dada licitação, o Estado exige uma caução, como garantia da proposta ou do contrato. A caução ingressa para os cofres públicos, mas, uma vez mantida a proposta ou adimplido o contrato, é ela devolvida ao proponente-adjudicatário. Se, todavia, houver inadimplemento, poderá resultar imposição de sanção, com decretação da perda parcial da caução. Aí haverá transformação da caução em receita.

Portanto, receita e entrada são valores monetários que adentram nos cofres públicos, todavia, quando esses valores são restituíveis, eles não se encaixam na definição de receita, mas sim, na definição de outras espécies de entrada, como é o caso dos empréstimos. Nesse rumo, Oliveira (1993, p. 28) sintetiza bem a definição

³ Apesar de alguns autores distinguirem a expressão entrada de ingresso, a maioria dos doutrinadores a consideram sinônimas, a exemplo de Régis Fernandes de Oliveira.

de receita pública ao dizer que “destinando-se determinada entrada a permanecer, em definitivo nos cofres públicos, tem ela a denominação de receita”.

2.1.2 Receita pública e necessidades públicas

Oliveira, Hovath e Tambasco (1993, p. 11) entendem que necessidade pública é “tudo aquilo que incumbe ao Estado prestar, em decorrência de uma decisão política, inserida em norma jurídica (...)”. Explica-se melhor esse conceito amplo com o seguinte raciocínio: as necessidades públicas e as necessidades privadas nem sempre são coincidentes, ou seja, nem sempre os desejos individuais coadunam com as pretensões coletivas, assim, para harmonizar as necessidades individuais com os interesses coletivos, o Estado converge as necessidades mais relevantes em normas aplicáveis a todos, através de decisões emanadas pelos indivíduos eleitos para representar a sociedade.

A Constituição brasileira de 1988 traz dispositivos que explicitam as necessidades públicas do Estado brasileiro quando diz que compete ao “Estado regular a atividade econômica (art. 174), prestar serviços públicos (art. 175), explorar a atividade econômica (art. 175), inclusive em regime de monopólio (art. 177), exercer o Poder de Polícia (arts. 192, 182 e outros) etc” (OLIVEIRA, HORVATH e TAMBASCO 1993, p. 11).

Outrossim, alguns dispositivos constitucionais, como é o caso do artigo 3º, que elenca, por exemplo, como objetivos fundamentais do Estado brasileiro, a promoção do desenvolvimento nacional e a erradicação da pobreza e da marginalização, bem como a redução das desigualdades sociais e regionais, e do artigo 6º, que traz os direitos sociais que devem ser promovidos pelo Poder Público, como é o caso da saúde, da educação e do transporte, revelam a ampliação do rol de necessidades públicas.

As necessidades públicas possuem um alto custo para o Estado, assim o ente estatal precisa de um meio para angariar recursos a fim de suprir as demandas públicas. Esse meio é a denominada Atividade Financeira do Estado. Ensina Baleeiro (1996, p. 04) que a Atividade Financeira do Estado “consiste em obter, criar, gerir e despender o dinheiro indispensável às necessidades, cuja satisfação o Estado assumiu ou cometeu a outras pessoas de direito público”.

No que tange à atividade de obtenção de dinheiro, Ataliba (1969, p. 25) leciona

que o Estado pode obter recursos de duas formas: “auferindo lucros, na venda de bens e serviços ou usando de seu poder para exigir o concurso compulsório das pessoas sujeitas a seu poder, para as necessidades públicas”. Essas formas de obtenção de recursos constituem-se em receitas públicas. Conforme ressalta Borges (1998, p. 36):

A receita originária (patrimonial ou industrial) é obtida pelo Estado através da administração dos seus recursos e bens patrimoniais (*jus gestionis*). Esses ingressos decorrem do exercício de uma atividade estatal equiparável à atividade dos particulares. A receita derivada ou tributária é obtida pela arrecadação de impostos, taxas e contribuições e resulta do exercício por parte do Estado do seu poder de império (*jus imperii*).

A receita pública é, portanto, uma das pedras fundamentais para a satisfação das necessidades públicas.

Borges (1998) alerta que a receita obtida pelo Estado não pode ser mais concebida somente em seu aspecto arrecadatório, pois, com base na teoria da extrafiscalidade, a atividade financeira não pode ser contemplada como

um simples instrumento ou meio de obtenção de receita, utilizável para o custeio da despesa pública. Através dela, o Estado provoca modificações deliberadas nas estruturas sociais. É, portanto, um fator importantíssimo na dinâmica socioestrutural (1998, p. 47).

Essa concepção é uma superação de que as finanças são dotadas de neutralidade, ou seja, é uma superação da ideia de que as finanças não causam intervenções diretas na conjuntura sociopolítico. Na realidade, as finanças apresentam um lado funcional que é representado pela sua influência na conjuntura socioeconômica, tal concepção é benéfica para organizar, da melhor maneira, o suprimento das necessidades públicas (BALEIRO *apud* BORGES, 1998).

2.1.3 Receita pública, preço público e tributos

Torres (2011) informa que a classificação mais utilizada de receita a separa em receita originária e receita derivada. Essa classificação parte da concepção de que o Estado age como ente privado na exploração do seu próprio patrimônio. Assim, as receitas originárias corresponderiam às receitas de economia privada, enquanto as receitas derivadas corresponderiam às receitas de economia pública (BROLIANI, 2004).

Segundo Torres (2011, p. 186), as receitas derivadas “são as provenientes da economia privada, representadas pelo tributo, pelos ingressos parafiscais e pelas

multas”, enquanto as originárias “são as que decorrem da exploração do patrimônio do Estado, compreendendo os preços públicos, as compensações financeiras e os ingressos comerciais”. Nesse sentido, Oliveira (2010, p. 122) explica que

Em relação à origem da receita, pode ela ser classificada em originária e derivada e transferida. A receita originária decorre da exploração, pelo Estado, de seus próprios bens. Tem essa denominação por decorrer da exploração ou uso dos bens do próprio Estado. (...) A receita derivada provém do constrangimento sobre o patrimônio do particular. É o tributo. Divide-se este em imposto, taxa e contribuição de melhoria, podendo, ainda, o Estado cobrar as denominadas contribuições parafiscais, hoje denominadas sociais ou de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas (...). Incluem-se como receita derivada a cobrança das sanções e também o confisco decorrente de contrabando, apreensão de armas de criminosos etc. Em suma, as receitas originárias provêm do próprio patrimônio público, ao passo que as derivadas advêm do patrimônio ou rendas particulares.

Oliveira (2010, p. 122), acrescenta um subcritério na classificação quanto à origem da receita, qual seja, a receita transferida como subclassificação da receita originária.

Há receitas, a que demos a denominação de transferidas, porque, embora provindas do patrimônio particular (a título de tributo) não são arrecadadas pela entidade política que vai utilizá-la. De acordo com os arts. 157 a 162 da Constituição do Estado, a competência para instituição do tributo é, p. ex., da União. Só que não se destina a ela o produto da arrecadação. Tem que transferi-lo, seja aos Estados, seja aos Municípios ou ao Distrito Federal. Assim, o dinheiro ingressa nos cofres públicos de Estados e Municípios, não em virtude de seu poder constrictivo sobre o particular, nem por exploração de seus próprios bens. Recebe o dinheiro em decorrência do exercício da competência de outra entidade política que, por disposição constitucional, o transfere aos cofres de Estados e Municípios.

Sobre o tema das receitas transferidas, Broliani (2004, p. 54-55), observa que

O Ente Federativo que recebe o numerário transferido de outro, que cobra o tributo, em verdade, não exerce seu poder coercitivo diretamente sobre o particular, mas também não explora seus próprios bens, logo, essa transferência de receita ocorre por disposição constitucional.

Na verdade, a receita transferida é também receita derivada, pois sua origem está no patrimônio do particular. Assim, a subdivisão da receita em originária e derivada é satisfatória para entender sua origem.

Ante o que foi exposto até o momento, é possível fazer a seguinte correlação: os ingressos públicos podem ser provindos de terceiros ou são decorrentes do exercício da própria atividade estatal. Quando provindos de terceiros, esses ingressos são restituíveis, como é o caso dos empréstimos. Quando decorrentes do exercício da própria atividade estatal, esses ingressos são considerados receitas, que podem ser originárias ou derivadas. As receitas públicas originárias são obtidas,

especialmente, com a exploração do patrimônio público, como ocorre, por exemplo, quando o Estado lucra com a locação de imóvel que lhe pertence. Por outro lado, as receitas derivadas provêm essencialmente da exploração do patrimônio dos particulares, que se traduz no pagamento do tributo.

A essa luz, Borges (1998), baseado na classificação dos ingressos públicos proposta por Guido Zanobini, constata que

A doutrina costuma unificar todas as entradas de direito público sob a denominação de “tributos”, o que não se justifica porque uma diferença profunda distingue as entradas que têm função de correspondência, daquelas às quais não corresponde nenhuma contraprestação específica. Por isso, pode-se dizer que as entradas originárias compreendem não só as receitas de direito privado, como também parte dos ingressos de direito público. Reservada a denominação de entradas originárias às tradicionalmente assim qualificadas, pode-se usar como termo mais geral a expressão “entradas” a título comutativo para designar todas as receitas – quer de direito privado, quer de direito público – que derivam de uma troca de utilidade entre o cidadão e o Estado. As restantes são entradas obtidas pelo Estado ao impor prestações obrigatórias aos seus cidadãos, sem que lhes corresponda nenhuma utilidade particular e reservando o produto unicamente aos fins gerais de organização, defesa e progresso do seu ordenamento (1998, p. 37).

Essa classificação, contudo, não é completamente rígida. Nessa perspectiva, no Brasil, os empréstimos compulsórios recebem tratamento jurídico de tributos, todavia, “o empréstimo compulsório é gravame restituível, devendo sua lei instituidora prever o prazo e as condições de sua restituição ao contribuinte” (SABBAG, 2016, p. 43). É por isso, que o Supremo Tribunal Federal já se pronunciou dizendo que os empréstimos compulsórios são tributos com caráter especial de restituibilidade⁴.

Ainda, dentro dessa proposta classificatória, é importante trazer à baila a distinção entre preço público e tributo. Acima, foi dito que o tributo é receita derivada, decorrente da exploração do patrimônio do particular, enquanto isso,

Preço público, ou tarifa, representam o ingresso não-tributário devido ao Estado Administrativo Intervencionista como contraprestação de um benefício recebido. Têm caráter vinculado ou contraprestacional, e visam remunerar o Estado pela prestação de serviços públicos, pautando-se pelo princípio da proporcionalidade ou do benefício (pelo qual cada cidadão deve despendar recursos idênticos ao benefício total recebido pela entrega dos serviços públicos) (BROLIANE, 2004, p. 54).

De todo o exposto, a compreensão do ingresso tributário, que segundo Torres (2011, p. 186), é o “mais importante dos itens da receita pública”, é o que mais interessa para o presente trabalho. Portanto, é crucial demonstrar o conceito, as características e demais particularidades inerentes à figura do tributo.

⁴ Termo mencionado na Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 447, sob relatoria do Ministro Carlos Veloso.

2.2 Os tributos

2.2.1 A evolução do fenômeno da tributação

Zilveti (2017, p. 62) noticia que os pioneiros na tributação foram os sumérios, que “desenvolveram conceitos relativos à arrecadação durante os anos 3000 e 2000 a.C.”, nesse período os tributos arrecadados eram destinados aos templos e ao financiamento de guerras. Todavia, já no Egito antigo, entre os anos 4000 e 3000 a.C., era possível identificar traços da tributação direta e indireta. Também era possível identificar a figura do contribuinte, que cumpre a obrigação com o próprio corpo (Zilveti, 2017). Contudo, ressalta Zilveti (2017), que esses sistemas de tributação eram rudimentares, assistemáticos e sem qualquer organização lógico-estrutural de captação.

No momento histórico da Antiguidade, nas civilizações grega e romana, a tributação e a liberdade eram conceitos antagônicos. Nessa época, por exemplo, o ônus tributário não recaía de forma significativa nos sujeitos considerados cidadãos gregos ou romanos, porquanto parte relevante da receita era custeada pelos estrangeiros vencidos de guerra. Isso ocorria em razão do chamado direito de pilhagem, que consistia no direito de expropriar os bens dos vencidos de guerra, assim como, tornar a pessoa do vencido parte do inventário da propriedade dos vencedores (SCHOUERI, 2012). Ainda sobre o período da Antiguidade, Zilveti (2017, p. 65) descreve que foi em Atenas que ocorreu o surgimento da “base para a cobrança de tributo sobre o benefício da cidadania”, quando o governo ateniense instituiu o soldo, com o intuito de atrair a população para a prestação do serviço militar.

Na Idade Média, mas precisamente no século XVI, Schoueri (2012) destaca que a tributação assume caráter contratual, esse fenômeno era consentido por meio de um pacto quase privado, denominado juramento feudal, estabelecido entre os proprietários das terras e os servos. Nesse momento, o Estado gerava e arrecadava a riqueza que iria consumir, vivendo essencialmente do patrimônio do seu soberano. Em decorrência disso, essa fase foi nominada de Estado Patrimonial. A superação do Estado Patrimonial ocorreu com o Estado de Polícia,

aqui o Estado tem as características do modelo que o antecedeu, mas ganha, naquele ponto, características intervencionistas. Ou seja: não mais é agente econômico, mas autoridade que se vale de todos os meios a seu dispor – inclusive o tributo – para dirigir a economia (2012, p. 25).

Percebe-se que nas fases Patrimonial e de Polícia, o Estado é o principal agente econômico produtor de riqueza, assim, a tributação estava em segundo plano. A reviravolta desse modelo de financiamento ocorreu com o advento do Estado Fiscal ou Estado de Imposto.

O modelo do Estado de Polícia foi substituído pelo Estado Fiscal (ou, literalmente, Estado do Imposto – *Steuerstaat*). Sua principal característica é seu modo de financiamento ser prioritariamente por tributos. Ou seja: não é o Estado que gera sua riqueza, mas o particular é a fonte (originária) de riquezas, cabendo-lhe transferir uma parcela (por derivação) ao Estado (SCHOUERI, 2012, p. 26).

Historicamente, Schoeuri (2012) indica que o Estado Fiscal foi marcado por duas fases: a fase minimalista ou liberal e a fase social. Na fase minimalista,

ao Estado não cabia intervir na economia, sendo, antes, o Guarda-Noturno. Não era admissível nenhum ato arbitrário do Estado que violasse a propriedade, o que conduzia à necessidade de aprovação dos tributos pelo parlamento. Eis, mais uma vez, a base para as garantias que se firmarão posteriormente na relação entre o Estado e o contribuinte (2012, p. 26).

Já na fase social, ou Estado Social Fiscal, Schoueri (2012) destaca que o Estado

Não deixa de ser um Estado Fiscal, quando se tem em conta sua principal fonte de financiamento, mas já não se cogita um Estado mínimo. Ao contrário, o Estado avoluma-se e igualmente cresce enormemente sua necessidade de recursos. A carga tributária agiganta-se para sustentar o Estado Social (2012, p. 31).

Atualmente, está vigendo, segundo Schoueri (2012) o Estado Democrático e Social de Direito (Estado da Sociedade de Risco ou Estado Subsidiário ou Estado de Segurança), que é marcado pelas seguintes características:

- a) o crescimento do Estado já não significa mais eficiência na melhor distribuição de renda ou na eficiência econômica;
- b) acentuação do Estado Fiscal;
- c) criação das agências reguladoras; previdências privadas; PPPs; ONGs;
- d) diferente das civilizações da Antiguidade, a liberdade dos indivíduos visa os fins coletivos e não os fins individuais, egoístas;
- e) o processo de liberdade visa a incorporação e não a exclusão;
- f) síndrome de ineficiência do Estado;
- g) a sociedade civil atinge dimensão pública, não havendo necessidade de tributação, o que justifica a existência de imunidades.

Ante o quadro evolutivo da tributação, conclui-se que, ao longo do tempo, o tributo apresenta diferentes funções. Nos primórdios da civilização significava sacrifício, ausência de liberdade. Já no liberalismo, significava o preço a ser pago pela

libertação das amarras do Estado. Durante a fase social, era fator relevante para suprir as necessidades sociais primordiais. Na atualidade, surge uma reflexão voltada para o raciocínio de que a tributação excessiva não é mais justificável, tendo em vista a necessidade de emancipação dos membros da sociedade, que desejam cumprir seus objetivos coletivos com maior autonomia.

2.2.2 Conceito e espécies

No plano constitucional, Costa (2015) atenta que é possível extrair o conceito de tributo do texto da Constituição Federal de 1988, mais precisamente, da leitura do capítulo que traz a disciplina do Sistema Tributário Nacional. Assim, para a autora mencionada o

tributo corresponde a uma relação jurídica existente entre Estado e contribuinte, uma vez implementada determinada situação fática prevista em lei como autorizadora dessa exigência, cujo objeto consiste numa prestação pecuniária, não revestida de caráter sancionatório e disciplinada por regime jurídico próprio (2015, p. 74).

Já no plano infraconstitucional, destacam-se dois conceitos legais de tributo. O primeiro encontra-se no artigo 9º, da Lei n. 4.320/1964, que estatui normas gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Reza o mencionado artigo que:

Tributo é a receita derivada instituída pelas entidades de direito público, compreendendo os impostos, as taxas e contribuições nos termos da constituição e das leis vigentes em matéria financeira, destinando-se o seu produto ao custeio de atividades gerais ou específicas exercidas por essas entidades (BRASIL, 1964).

Nogueira (1995, p. 155) apresenta conceito semelhante ao do dispositivo acima colacionado, ao definir tributos como “receitas derivadas que o Estado recolhe do patrimônio dos indivíduos, baseado no seu poder fiscal (...), mas disciplinado por normas de direito público que constituem o Direito Tributário”.

Por outro lado, o segundo conceito, é o conceito legal contido no artigo 3º do Código Tributário Nacional (CTN). Segundo esse dispositivo legal “tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”. Com base no que explica Carvalho (2016), acerca da análise do conceito de tributo do artigo 3º do CTN, constata-se que: a) o pagamento do tributo independe da vontade do contribuinte, enquanto comportamento

obrigatório; b) o tributo não pode constituir-se por meio de sanção de ato ilícito, como por exemplo, através de multas; c) o tributo a ser cobrado deve estar previsto em lei; d) o Estado não pode se esquivar do dever de cobrar tributos dos contribuintes.

Santi e Canado (2009, p. 266) observam que o conceito do CTN traz uma “acepção mais ampla que o sentido constitucional do termo “tributo” (expresso de forma denotativa no art. 145 da CF/1988), mediante estipulação dos critérios de uso dessa palavra”. Isso significa que o CTN atribui critérios objetivos para a definição de tributo, esmiuçando o próprio sentido jurídico da palavra.

Noutro rumo, quando se expôs acima o conceito de tributo contido na Lei n. 4.320/1964, ficou demonstrada a existência de três espécies de tributo: os impostos, as taxas e as contribuições. Há, todavia, uma divergência doutrinária quanto ao número de espécies tributárias existentes. Porém, não cabe aqui discutir essa divergência. O que interessa para o presente trabalho é constatar que os impostos são espécies de tributo, e, que, com isso, devem ser instituídos e cobrados nos moldes do artigo 3º do Código Tributário Nacional. Ademais, em razão da relevância que os impostos possuem para o presente trabalho, as suas nuances serão discutidas em tópico posterior.

2.2.3 Os tributos e as atribuições econômicas do Estado

As funções fiscais ou funções econômicas do Estado se tornam relevantes com o advento do Estado Democrático e Social de Direito. Nesse sentido Silva (2014, p. 112) descreve o Estado Democrático e Social de Direito como

(...) um tipo de Estado que tende a realizar a síntese do processo contraditório do mundo contemporâneo, superando o Estado capitalista para configurar um Estado promotor de justiça social que o personalismo e o monismo político das democracias populares sob o influxo do socialismo real não foram capazes de construir.

A essa luz, nas palavras Silva (2014), a Constituição brasileira de 1988 promove o Estado Democrático de Direito com

as perspectivas de realização social profunda pela prática dos direitos sociais, que ela inscreve, e pelo exercício dos instrumentos que oferece à cidadania e que possibilita concretizar as exigências de um Estado de justiça social, fundado na dignidade da pessoa humana (2014, p. 112).

Nesse diapasão, os ingressos tributários são de notável relevância nos tempos atuais de Estado Democrático e Social de Direito justamente por promoverem a justiça social por meio das funções econômicas do Estado (SCHOUERI, 2012). Desse modo,

o Estado não mais arrecada somente para ser garantidor das liberdades individuais, mas também arrecada para dirimir as desigualdades sociais, exercendo assim a função distributiva; para induzir comportamentos, desempenhando a função alocativa; e para manter a estabilidade no nível de emprego, no nível de preços do mercado, na balança de pagamentos e “uma taxa aceitável de crescimento econômico”, realizando a função estabilizadora (SCHOUERI, 2012, p. 42).

De forma vertical, Schoueri (2012) explica que os tributos são fontes principais para o Estado cumprir suas finalidades. Assim, obviamente, o Estado procura arrecadá-los de forma eficiente. Contudo, a atividade arrecadatória promove impactos sociais e econômicos que podem provocar distorções negativas, como por exemplo, quando a tributação elevada sobre produtos industrializados desestimula a instalação de novas fábricas no país, fazendo com que se perca a oportunidade de criação de novas vagas de emprego. Em razão disso, o ente estatal deve pensar também na promoção de uma atividade arrecadatória equânime.

Desenvolvendo esse raciocínio, Schoueri (2012) constata que a arrecadação dos tributos, por si só, tem uma relação mediata com as funções fiscais. Por outro lado, quando o Estado induz um comportamento por meio dos tributos, aí sim, os tributos passam a ter relação imediata com as funções fiscais. Portanto, a relação direta entre a arrecadação tributária e as funções fiscais é intermediada pela indução de comportamentos. Nesse ponto, Schoueri (2012, p.41) atenta que

Esta característica impõe que se perceba que o tributo tem várias funções. Ao lado da mais óbvia – a arrecadadora – destacam-se outras, comuns a toda a atividade financeira do Estado (receitas e despesas): as funções distributiva, alocativa (indutora) e estabilizadora. Ao afetar o comportamento dos agentes econômicos, o tributo poderá influir decisivamente no equilíbrio antes atingido pelo mercado. As distorções daí decorrentes também deverão de ser consideradas na análise da tributação.

Em vista disso, o desafio da atividade tributária, é procurar uma estrutura que possibilite “ao governo arrecadar a receita requerida para o financiamento de seus gastos e, ao mesmo tempo, alcançar determinados objetivos distributivos, ao menor custo possível em termos de perda de eficiência econômica” (SCHOUERI, 2012, p. 49).

Ressalta-se que o momento para averiguar o cumprimento das funções fiscais pelo Estado é na análise do orçamento público, porquanto “por meio daquela peça se apurarão os recursos financeiros destinados e reservados para cada uma das finalidades governamentais” (SCHOUERI, 2012, p. 41). Impende, nesse ponto,

esclarecer que no Brasil, conforme ressalta Torres (2011, p. 171),

a disciplina básica do orçamento público estabelece a Constituição, que estampa os princípios e as regras que tratam da receita e da despesa, desde a autorização para a cobrança de impostos até a previsão para os gastos.

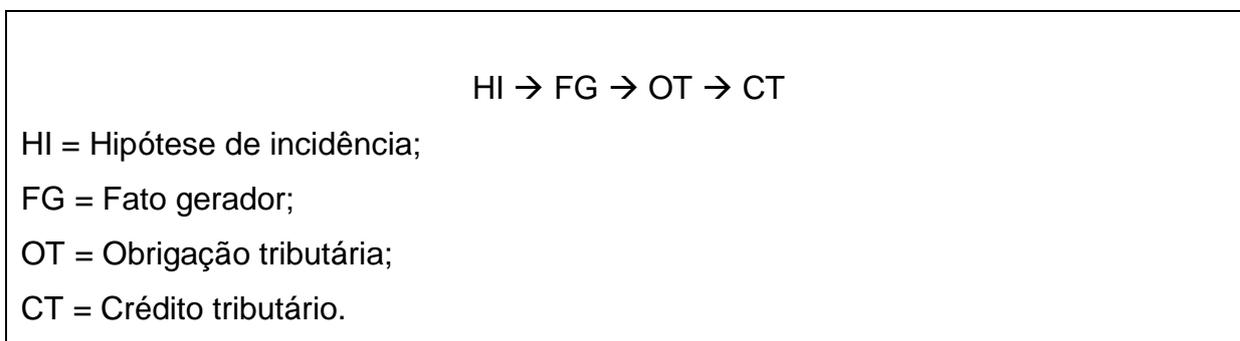
Sendo assim, a atividade arrecadatória do Estado e o cumprimento das funções fiscais devem observar os limites constitucionais ao poder de tributar, que serão analisados posteriormente.

2.2.4 Da obrigação tributária

A obrigação jurídico-tributária está inserida na estrutura temporal da relação jurídico-tributária. Desde logo, pontua-se que não cabe aqui discutir o dissenso doutrinário acerca da natureza jurídica dos vínculos que se estabelecem por força da tributação (COSTA, 2015), desse modo, a missão aqui é, principalmente, demonstrar quando surge, no regramento jurídico brasileiro, o momento da obrigatoriedade de pagamento do tributo.

Sabbag (2016) demonstra que a relação jurídico-tributária pode ser representada por uma Linha Temporal do Tempo Compacta, que é representada pela figura abaixo:

Quadro 1 – Linha Temporal da Obrigação Tributária.



Fonte: SABBAG, E. 2016.

Cassone (*apud* Sabbag, 2016, p. 748) explica que a hipótese de incidência significa “a descrição que a lei faz de um fato tributário, que, quando ocorrer, fará nascer a obrigação tributária (obrigação do sujeito passivo ter de pagar ao sujeito ativo o tributo correspondente)”. Já o fato gerador “é a materialização da hipótese de incidência, representando o momento concreto de sua realização, que se opõe à abstração do paradigma legal que o antecede”. A título de exemplo, a hipótese de

incidência ocorre quando a lei tributária prevê que todo proprietário de imóvel urbano deve pagar o IPTU. Assim, a partir do momento que alguém adquire a propriedade de imóvel estará materializado o dever de pagar o imposto correspondente, ou seja, estará concretizado o fato gerador.

Sabbag (2016) leciona que é a partir da perfeita adaptação entre a hipótese de incidência e o fato gerador que nascerá o liame jurídico obrigacional. O tributarista ainda menciona que a obrigação tributária

Pode se materializar em uma prestação dotada de patrimonialidade ou de instrumentalidade. A primeira, chamada “principal” tem o objeto consubstanciado em uma “obrigação de dar”, estando definida no § 1º do art. 113, do CTN. A segunda, intitulada “acessória”, revela o objeto como uma obrigação de fazer ou de não fazer, estando prevista no § 2º do art. 113 do CTN (2016, p.765).

Santos (2011, p. 39) define a obrigação tributária da seguinte maneira:

A obrigação tributária é vínculo que se estabelece, por força de lei, entre o sujeito ativo e o sujeito passivo, pelo qual este deve cumprir em favor daquele uma prestação que tem por objeto o pagamento de tributo ou dever instrumental. O sujeito passivo da obrigação tributária, de regra, possui uma ligação direta com o fato jurídico tributário (fato gerador do tributo), e nessa qualidade é denominado contribuinte. No entanto, a lei pode eleger um terceiro, fora da relação jurídica tributária e sem relação direta com o fato gerador, como obrigado ao cumprimento da prestação. Esse terceiro entra na obrigação tributária na qualidade de sujeito passivo, sob a denominação de responsável.

Ainda sobre o tema obrigação tributária, leciona Nascimento (2007, p. 125), mais especificamente sobre as obrigações acessórias:

Importa assinalar que o Código Tributário Nacional ao instituir a obrigação, adjetivando-a de tributária, não fugiu ao sentido conceitual que lhe é próprio. Na regra contida no seu artigo 113 o que se pode visualizar é a prescrição que a obrigação tributária classifica em principal e acessória, sendo que esta configura uma obrigação de fazer ou não fazer, e aquela consiste em uma obrigação de dar coisa certa. O comportamento determinado pelo enlace entre o fisco e o contribuinte, em última análise, envolve uma equação de natureza fiscal. Então, pode-se dizer que a prestação positiva ou negativa a ser satisfeita pelo sujeito passivo da relação obrigacional, portanto, acessória, tem na legislação o fundamento de sua validade. Infere-se, segundo a regra codificada, que o Fisco nesse aspecto atende ao interesse da arrecadação ou da fiscalização. Tais prescrições devem se circunscrever no âmbito da tributação, pois, de outro modo, não correspondem ao contexto legal. Avulta-se como da maior importância que a obrigação acessória deve ter as hipóteses previstas no diploma legal que lhe dê conformação e, pois, somente por lei pode ser veiculada. Do texto, ainda, vê-se que, uma vez descumprida, há de ser convertida por obra do legislador, em obrigação principal, relativamente a penalidade pecuniária. A regra embutida no CTN é bem engendradora no sentido de coagir o devedor a pagar o tributo. Importa dizer que é nítida, portanto, sua característica obrigacional, em razão do seu entrelaçamento com o tributo, já que a penalidade somente se legitima se dele derivar. É o entendimento, de modo sistemático, que se haure do texto que a disciplina, posto obrigação inscrita no plano dos deveres complementares com forte conteúdo pecuniário quando revestida em

obrigação de dar. Assim, qualquer penalidade instituída, dissociada da relação tributária, há de ser repelida, porque sem fundamento. Haveria de ter o CTN um catálogo das penalidades autônomas que pudessem, se fosse o caso, contemplar essa espécie esdrúxula, concebida no plano administrativo, para atanzar a vida dos contribuintes e embaçar suas atividades lícitas.

Em síntese, as obrigações tributárias podem ser classificadas em obrigações principais e obrigações acessórias. As obrigações principais são tidas como obrigação de dar coisa certa, assim, o pagamento do tributo, por exemplo, é considerado obrigação principal. Enquanto isso, as obrigações acessórias são as obrigações de fazer, como por exemplo, a obrigação de declarar anualmente o imposto de renda.

Cabe ressaltar que o fundamento geral dessa obrigatoriedade do tributo é o poder de tributar do Estado. Nogueira (1973, p. 140) dá sustento a esse raciocínio quando escreve que “o poder de tributar é, portanto, uma decorrência inevitável da soberania que o Estado exerce sobre as pessoas de seu território, ao qual corresponde, por parte dos indivíduos, um dever de prestação”.

2.2.5 Limites constitucionais ao poder de tributar

Sabbag (2016, p. 58) ensina que “o poder de tributar é, em verdade, um poder de direito, lastreado no consentimento dos cidadãos, destinatários da invasão patrimonial, tendente à percepção do tributo”. Dessa forma, conforme leciona Zilveti (2017, p. 385)

o sistema jurídico tributário se baseia não apenas na segurança jurídica, mas também tem raízes democráticas. O povo deve se fazer representar por mandatários à sua escolha e determinar quais tributos irão gravar sua renda e patrimônio.

Sabbag (2016, p. 60) verticaliza o assunto dizendo que

o poder de tributar não é, assim, absoluto. Limita-se por regramentos que vêm refrear o exercício arbitrário da tributação, amoldando-se de acordo com a carga valorativa ínsita ao texto constitucional. De modo reflexo, a Constituição Federal define o *modus operandi* do exercício desse poder, que deverá se dar de forma justa e equilibrada, sem provocar danos à liberdade e à propriedade dos contribuintes.

Em virtude dessa limitação ao poder de tributar, Carrazza (2013, p. 489) afirma que

cada uma das pessoas políticas não possui, em nosso país, poder tributário (manifestação do *ius imperium* do Estado), mas competência tributária (manifestação da autonomia da pessoa política e, assim, sujeita ao ordenamento jurídico-constitucional).

Para deixar claro esse ponto, Kfoury Júnior diz que (2016, 123)

a competência tributária pode ser definida como a autorização constitucional para que um dos entes da Federação (União, Estados, DF e Municípios) possa instituir e legislar sobre determinado tributo.

De maneira didática, Sabbag (2016) orienta que as relações de tributação entre governante e governado, nos moldes constitucionais, são regidas por normas jurídicas de competência tributária e por princípios constitucionais tributários. As normas jurídicas de competência tributária

destinam-se à delimitação do poder de tributar, uma vez que a própria Constituição Federal (arts. 153, 155 e 156) faz a repartição da força tributante estatal entre as esferas políticas (...), de forma privativa e cerrada (2016, p. 60-61).

Já os princípios estão de forma abundante na seção constitucional intitulada “Das Limitações do Poder de Tributar”, mas também, encontram-se esparsos pelo texto constitucional (SABBAG, 2016, p. 61), são eles⁵: legalidade; anterioridade; isonomia; irretroatividade; vedação ao confisco; não limitação ao tráfego de pessoas e bens; uniformidade geográfica; proibição da tributação federal diferenciada da renda da dívida pública e da remuneração dos agentes, em âmbito não federal; e proibição das isenções heterônomas.

Há quem considere as imunidades como limitações ao poder de tributar⁶. Nesse sentido, leciona Melo (2016, p. 439) que

A imunidade consiste na exclusão da competência da União, Estados, Distrito Federal e Municípios para instituir tributos relativamente a determinados atos, fatos e pessoas, expressamente previstos na Constituição Federal.

Percebe-se aqui que o ente tributante deve respeitar os limites constitucionais de sua atividade no momento de recolher as prestações que devem ser obrigatoriamente cumpridas. Entretanto, apesar dos limites estabelecidos, há casos em que o contribuinte consegue se esquivar dessa obrigatoriedade com supedâneo na própria interpretação das normas que versam sobre tributação ou, até mesmo, quando é desidioso no pagamento de tributos devidos. Daí, cabe a análise da relação entre o poder de tributar e contribuinte resistente ao pagamento de tributos.

⁵ Os princípios estão previstos, respectivamente, nos seguintes artigos da Constituição Federal de 1988: 150, inciso I; 150, inciso III, alíneas “b” e “c”; 150, inciso II; 150, inciso III, alínea “a”; 150, inciso IV; 150, inciso V; 151, inciso I; 151, inciso II; 151, inciso III.

⁶ Entende assim Aliomar Baleeiro. Em sentido contrário, Paulo de Barros Carvalho, que afirma tratar-se de hipótese de incompetência tributária.

2.3 O poder arrecadatário e o contribuinte resistente

Há problemas na arrecadação tributária que dificultam o cumprimento das funções fiscais pelo Estado. Para o presente trabalho importam os problemas ligados à desídia do sujeito passivo da relação tributária em não pagar os tributos devidos, fato que corresponde a denominada sonegação fiscal. Carvalho (2016, p. 304) conceitua o sujeito passivo da relação jurídica tributária como

a pessoa – sujeito de direitos – física ou jurídica, privada ou pública, de quem se exige o cumprimento da prestação: pecuniária, nos nexos obrigacionais; e insuscetível de avaliação patrimonial, nas relações que veiculam meros deveres instrumentais ou formais.

Assim, o sujeito passivo da relação tributária terá que cumprir, em sentido jurídico, obrigações de dar e fazer. A primeira equivale, por exemplo, ao pagamento do tributo devido, já a última pode ser exemplificada com a obrigatoriedade de declarar anualmente o Imposto de Renda.

Noutro diapasão, a “sonegação fiscal, em matéria tributária é ação ou omissão dolosa com o objetivo de furtar-se alguém ao pagamento, total ou parcial, de tributo” (BIFANO, 2009, p. 373). Trata-se de inobservância proposital da responsabilidade jurídica de pagar o tributo.

Bifano (2009, p. 367) sustenta que no Brasil, “tornou-se comum o uso da expressão informalidade para indicar comportamento consistente na inobservância da lei por parte dos contribuintes”. A informalidade, nesse ponto, significa o desrespeito aos atos jurídicos formais em matéria tributária. A referida autora elenca duas situações específicas que correspondem ao comportamento informal do contribuinte brasileiro, são elas: “(i) a abstenção total de observância dos procedimentos previstos em lei para a hipótese concreta ou (ii) adoção de certos procedimentos, porém diversos daqueles prescritos na norma para a situação de fato”. Segundo Bifano (2009, p. 368), esse tipo de comportamento ocorre devido aos seguintes fatores:

(i) alto custo tributário; (ii) qualidade do tributo e contrapartida do Poder Público; (iii) complexidade das normas tributárias; (iv) frequência das alterações na legislação; (v) dificuldade no cumprimento das obrigações acessórias; (vi) falta de agilidade do Poder Judiciário.

Outro motivo relevante como causa da informalidade é a ausência de um tributo considerado ótimo, no âmago do sistema tributário nacional. Tributo ótimo é aquele que agrada tanto o contribuinte quanto o Fisco. A inexistência desse tipo de tributo fica evidente por dois fatores: a) a falta de motivação de todos os cidadãos a

solidarizarem-se com o ato de arrecadação dos tributos; b) a ausência de elementos que simplifiquem e facilitem a arrecadação pelo Poder Público. (BIFANO, 2009).

Entrementes, a esquiva do pagamento tributário nem sempre pode ser alocada sob o manto da informalidade. Assim, o sujeito passivo poderá, de forma lícita, se esquivar do cumprimento dessas obrigações através de um planejamento tributário, por meio da técnica de elisão fiscal. Sabbag (2016, p. 732) leciona que

a elisão fiscal corresponde à prática de atos lícitos, anteriores à incidência tributária, de modo a se obter legítima economia de tributos. Pela elisão fiscal, impede-se a ocorrência do fato gerador, ou por exclusão do contribuinte no âmbito de abrangência da norma, ou, simplesmente, pela redução do montante tributário a pagar.

Para que o conceito de elisão fiscal fique claro, impende lembrar, como explanado no tópico 2.2.4, que o liame jurídico obrigacional que lastreará a relação intersubjetiva tributária nascerá com o fenômeno da subsunção, ou seja, com a adaptação entre o fato concretizado e a hipótese de incidência tributária, que corresponde à previsão legal do tributo devido. O fato gerador, fato jurígeno ou fato imponível é justamente a materialização da hipótese de incidência tributária (SABBAG, 2016, p. 748). Portanto, a elisão fiscal poderá impedir de forma legal que, por exemplo, um fato econômico seja passível de cobrança de tributo.

Acerca do tema, Zilveti (2017, p. 384) pontua que

Planejar é direito de resistência à tributação. Embora não se possa afirmar ser essa a intenção das normas de finalidade fiscal, cada tributo limita o contribuinte de consumir, de poupar ou de investir. (...). O planejamento tributário consiste em evitar, com habilidade, uma conduta onerosa do ponto de vista fiscal, adotando outro caminho, previsto em lei, para obter uma economia tributária. O planejamento fiscal é lícito, e consiste numa técnica administrativa que permite ao empresário atingir melhor rentabilidade para seus negócios, economizando tributos. (...). A elisão é a prática de evitamento do tributo, segundo leitura acurada do Sistema Tributário. Nada mais legítimo.

Zilveti (2017) ainda destaca que há no Brasil um modelo de norma antielisiva que se aproxima do modelo normativo alemão. Essas normas antielisivias possuem a finalidade de evitar o “uso abusivo de formas jurídicas, com o intuito de obter vantagem fiscal indevida em prejuízo à igualdade na tributação” (TIPKE *apud* ZILVETI, 2016, p. 384).

Bifano (2009, p; 382) observa que “a partir do conceito de elisão construiu-se, do ponto de vista doutrinário, a teoria de uma cláusula geral antielivisa”. Nesse rumo, Xavier (*apud* Bifano, 2009, p. 383) define as cláusulas gerais antielivisas como

normas que têm por objetivo comum a tributação, por analogia, de atos ou negócios jurídicos extratípicos ou não subsumíveis ao tipo legal tributário, mas que produzem efeitos econômicos equivalentes aos dos atos ou

negócios jurídicos típicos, sem, no entanto, produzirem as respectivas conseqüências.

Noutro rumo, os embaraços surgem quando o sujeito passivo da relação tributária resolve se esquivar do cumprimento das obrigações tributárias de forma ilícita, por meio de prática denominada evasão fiscal. Segundo Sabbag (2016, p. 732), “a evasão fiscal constitui a prática, concomitante ou posterior à incidência da norma tributária, na qual se utilizam formas ilícitas (fraude, sonegação e simulação) para se furtao pagamento de tributos”. A evasão ocorre, por exemplo, quando o empresário resolve omitir do Estado informações contábeis de sua empresa para pagar valor a menor de algum tributo. Percebe-se, então, que a prática da evasão fiscal prejudica a arrecadação estatal e, por conseqüência, toda a sociedade, tendo em vista que as funções fiscais, tão importantes para o cumprimento dos direitos sociais⁷, sofreriam contenções.

Sobre a temática, Siqueira e Ramos (2005, p. 556) informam que

O problema da sonegação fiscal é tão antigo quanto os impostos em si. Embora seja comum afirmar que as únicas coisas certas na vida sejam a morte e os impostos, não há dúvida que quase sempre há uma forma de evitar estes últimos, ou pelo menos parte deles. Como os indivíduos, em geral, não gostam de pagar impostos, farão tudo o que puderem para reduzi-los. (...). Sem questionar a relevância de motivações éticas e sociológicas, a análise econômica da obediência tributária focou-se principalmente em como a sonegação pode ser dissuadida pela detecção e pela aplicação de sanções. Trata-se da chamada análise das políticas tributárias de imposição. A tese adotada é a de que o comportamento do contribuinte pode ser visto como o resultado de um cálculo racional, de uma avaliação cuidadosa dos custos e dos benefícios da sonegação. Como mesmo nos sistemas mais simples de imposição tributária os incentivos para cumprimento fiel das obrigações tributárias não são óbvios, esta perspectiva econômica oferece preciosas conclusões, que podem ser usadas para derivar medidas apropriadas de políticas públicas.

Na averiguação da problemática da sonegação fiscal, Siqueira e Ramos (2005, p. 576) concluem que

(...) A ameaça de detecção e sua punição são certamente os principais fatores que influenciam o desejo de sonegar e, como já constatado pela teoria e algumas evidências empíricas, o aumento da probabilidade de detecção e de punição tende a reduzir a sonegação. No entanto, aumentar a probabilidade de detecção implica aumentar os custos da arrecadação. Logo, como é impossível (em termos de custos) auditar 100% dos contribuintes, sempre uma certa sonegação será possível do ponto de vista econômico.

Por conta disso, é preciso procurar mecanismos alternativos que conciliem a

⁷ A Constituição Federal de 1988 traz em seu artigo 6º, *caput*, que: Art. 6º São direitos sociais a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o transporte, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição.

economia da administração tributária com o combate à sonegação fiscal. Com a finalidade de combater a evasão fiscal, o poder público vem promovendo medidas como: a) o aumento do aparato fiscalizatório; b) a inclusão de dispositivos normativos mais rígidos; c) medidas que estimulam a cidadania fiscal.

2.4 Os Impostos

O imposto é a espécie tributária que mais contribui na arrecadação para os cofres públicos, em especial o Imposto Sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS)⁸, sendo assim, a sonegação de impostos pelo contribuinte causa notável impacto negativo na economia. Os impostos se destacam também no âmbito jurídico, “porque sua exigência prescinde de contraprestação por parte do Estado, daí ter a Constituição da República se dedicado mais à sua disciplina do que as demais espécies tributárias” (COSTA, 2015 p. 76). Desse modo, em virtude da importância dos impostos no sistema de arrecadação tributária, assim como, pela relevância da figura dos impostos para este trabalho, cabe aqui dissecar a caracterização dos impostos.

2.4.1 Impostos: conceito e características

Segundo o artigo 16, do Código Tributário Nacional, “imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”. Na doutrina, em sentido semelhante ao da definição legal, Costa (2015, p. 76) ensina que os impostos são “os tributos não vinculados a uma atuação estatal”. Para se entender essa definição estrita, é preciso tomar conhecimento que os tributos podem ser classificados quanto à hipótese de incidência em vinculados e não vinculados.

Becker (*apud* Schoueri, 2012) informa que a hipótese de incidência é o fato gerador *in abstracto*, ou seja, é a hipótese contida na lei que serve de condição para a Administração exercer sua competência de fazer nascer o crédito fiscal (JEZÈ *apud* SCHOUERI, 2012). A hipótese de incidência se distingue do fato imponible, que é o fato gerador *in concreto*, pois esse ocorre quando o contribuinte realiza, no plano fático,

⁸ <https://exame.abril.com.br/economia/icms-e-tributo-que-mais-contribui-para-cofres-publicos/>

a hipótese contida na lei.

Então, quando se diz que os impostos são tributos não vinculados a uma atuação estatal, significa que atividade do Estado (sujeito ativo) não é condição para que a Administração Pública possa atuar na sua competência de fazer nascer o crédito tributário, dessa maneira, “basta que o sujeito passivo realize qualquer das situações previstas em lei para que a pessoa política competente esteja autorizada a exigir o imposto correspondente, não se impondo contraprestação direta ao sujeito passivo” (COSTA, 2015, p. 76).

Para que isso fique claro, basta enxergar o funcionamento dos tributos vinculados à atuação estatal, no que tange à hipótese de incidência. Nesses casos, o Estado precisa realizar uma atividade em prol do sujeito passivo para justificar a cobrança do tributo. É o caso das taxas e das contribuições de melhoria. Por exemplo, o Estado cobra taxa para prestar o serviço de emissão de passaporte, ou seja, a taxa só é cobrada em decorrência de uma atuação estatal específica. Isso não significa porém que o valor da arrecadação desse tributo será destinado à manutenção do serviço de emissão de passaportes, na medida em que há distinção classificatória entre os tributos vinculados e os tributos de arrecadação vinculada.

Na Constituição Federal de 1988 encontra-se outra característica inerente ao tributo, qual seja, a não vinculação da sua arrecadação, conforme se depreende do artigo 167, inciso IV, da Carta Magna, ao dizer que são vedados:

a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2º, 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º deste artigo.

Sabbag (2016, p. 444) ensina que “o imposto é, concomitantemente, exação não vinculada e gravame de arrecadação afetada. É que a receita dos impostos visa custear as despesas públicas gerais ou universais, v.g., educação, segurança pública, limpeza pública etc”.

Assim, os impostos seguem o denominado princípio da não afetação. No entanto, conforme se depreende do dispositivo constitucional colacionado acima, esse princípio não é absoluto, comportando, conforme resume Sabbag (2016, p. 446), as seguintes exceções:

(1ª) a repartição de receitas tributárias; (2º) a destinação de recursos para as

ações e serviços públicos de saúde, para a manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades na administração tributária; e (3º) a prestação de garantias (i) para operações de crédito por antecipação de receita, (ii) para a União (garantia e contragarantia) e (iii) para pagamento de débitos para com esta.

Conclui-se, portanto, que o imposto, no que se refere à hipótese de incidência é tributo não vinculado, que em regra, também não tem vinculado o destino de sua arrecadação.

2.4.2 Os impostos e seus respectivos entes tributantes

Em razão da importância dos impostos para as finanças públicas, todos os entes federativos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) podem instituí-los. Contudo, em regra, distinguem-se os fatos geradores dos impostos de cada um desses entes, devido aos critérios “material” e “territorial” de partilha das competências impositivas (CARRAZZA, 2013, p. 738). Não cabe aqui discutir tais critérios, mas somente, ter ciência dos impostos atribuídos a cada um dos entes federativos.

Nesse seguimento, conforme o texto constitucional e o Código Tributário Nacional são impostos da União o Imposto sobre a Importação (II), o Imposto sobre a Exportação (IE), o Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza (IR) o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Impostos sobre Operações de Crédito, Câmbio, Seguro ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários (IOF) e o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR). Já os impostos estaduais são o Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação, de quaisquer bens ou direitos (ITCMD), o Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre prestações de Serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS) e o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA). Os municípios podem instituir Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana (IPTU), Imposto sobre Transmissão *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de Bens Imóveis, por qualquer natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre Imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição (ITBI) e o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS). Por fim, o Distrito Federal, em função da sua peculiaridade de ser um ente estatal híbrido, acumulando o status estadual e municipal, poderá instituir tantos os impostos de competência municipal, quanto os impostos de competência estadual.

Para este trabalho, interessa, eminentemente, um dos impostos de competência dos Estados: o ICMS.

2.5 Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre prestações de Serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS)

2.5.1 Regulamentação constitucional, infraconstitucional e previsão na legislação estadual

No plano constitucional, o ICMS está previsto no artigo 155, § 2º, incisos II a XII. Já no plano infraconstitucional, destaca-se a previsão contida nos artigos 52 a 62 do Código Tributário Nacional, bem como as disposições da Lei Complementar nº 87 de 1996 (Lei Kandir) e da Lei Complementar nº 24 de 1975, que estabelece regras acerca da concessão de benefícios fiscais do ICMS.

Além disso, o imposto mencionado está regulamentado por diversas resoluções do Senado e em convênios entre secretarias de fazenda. No âmbito da legislação do Estado do Piauí, o ICMS é disciplinado pela Lei nº 4.257, de 06 de janeiro de 1989.

2.5.2 Análise da hipótese de incidência do ICMS

O imposto em análise possui hipótese de incidência diversificada, pois incide sobre circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

Destaca-se, inicialmente, que não é toda circulação de mercadoria que ensejará na cobrança do ICMS. Sobre isso, Melo (2016, p. 270) afirma que o imposto aqui examinado “incide sobre operações relativas à circulação de mercadorias, compreendendo negócio jurídico mercantil, e não sobre simples mercadoria ou quaisquer espécies de circulação”. Por exemplo, a dação em pagamento, prevista no artigo 356 do Código Civil de 2002, “não constitui autêntico negócio mercantil, haja vista os requisitos intrínsecos, a saber: a) a existência de uma dívida vencida; b) a entrega de coisa diversa da devida; c) consentimento do credor; e) ânimo de solver” (MELO, 2016, p. 273).

Melo (2016, p. 275) ainda explana que circulação, para fins de identificação da

hipótese de incidência do ICMS, “é a passagem das mercadorias de uma pessoa para outra, sob um título jurídico, sendo irrelevante a mera circulação física ou econômica”. Por essa definição, o sujeito que, por exemplo, furtar produto de uma loja e deslocar esse produto para fora do estabelecimento provocará mera circulação de mercadoria. Nesse caso, não haverá o fato gerador do imposto.

2.5.3. A oneração direta do consumo em decorrência do ICMS

Alabarce (2009, p. 281) indica que o ICMS está na lista dos tributos que mais oneram diretamente o consumo, isso ocorre

(...) devido ao fato de sua característica permitir o repasse aos consumidores do ônus financeiro a eles correspondentes quando da formação dos preços de venda de bens, serviços e outras utilidades. Que característica é essa? É o fato de recaírem sobre o valor das operações, o preço dos serviços ou o montante das receitas auferidas pela venda ou pela prestação de serviço.

Isso significa que ao comprar uma mercadoria no varejo ou ao gozar de um serviço no setor privado, o consumidor arca com o imposto que recaiu sobre aquelas operações, assim, o preço final do produto também inclui o valor do tributo que incidiu naquele fato econômico.

Sobre o tema, Gassen, D’Araújo e Paulino (2013, p. 215) escrevem que:

Responsável por incidir nas diversas fases do processo produtivo de bens e serviços, a tributação sobre o consumo é a principal marca da matriz tributária brasileira. Das bases de incidência dos tributos, patrimônio, renda e consumo, esta última responde no Brasil pela maior parte do produto da arrecadação tributária. Do total da carga tributária brasileira, os tributos incidentes sobre o patrimônio representam 3,52%, sobre a renda 24,14%, e sobre o consumo 68,20%². Nos países da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), esses indicadores representam respectivamente 5,4%, 36,9% e 30,4%. Observe-se que, com a soma dos indicadores, não se chega à totalidade. O restante do percentual é atribuído, em regra, à seguridade social, que não pode ser vista como base de incidência. Também conhecida por tributação indireta, essa espécie de encargo fiscal tem como uma de suas principais características a sua repercussão econômica na cadeia de consumo, de modo que se opera a transferência do ônus tributário ao consumidor final por intermédio da incorporação do tributo no preço do bem ou serviço, como um custo adicional. Assim, ocorre uma cisão entre o chamado contribuinte de direito, previsto no ordenamento como o responsável pelo fato imponible e que ocupa, conseqüentemente, o polo passivo da obrigação tributária, e aquele que arca economicamente com o encargo em si, conhecido pela doutrina e jurisprudência por contribuinte de fato.

O ICMS, em nosso país, faz parte do rol de tributos que promovem a tributação indireta. Sobre o referido imposto, Gassen, D’Araújo e Paulino (2013, p. 216-217) ditam que:

Tem por base de cálculo o valor da operação de circulação do bem ou da prestação do serviço, incluídos nisso os encargos financeiros nos pagamentos a prazo, o valor correspondente a seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como os descontos recebidos sob essa condição (BRASIL, 1996), e o eventual frete, caso o transporte do bem seja feito pelo próprio remetente ou por terceiro, por sua conta e ordem, e seja cobrado em separado. É necessário ressaltar que o montante do ICMS integra a sua própria base de cálculo. Isso ficou convencionalizado, de forma eufemística, como “cálculo por dentro”. Mesmo que seja legal, essa prática acaba por mascarar a alíquota real do imposto, que sempre supera a sua nominal, prejudicando a transparência do verdadeiro peso do tributo no consumo final da mercadoria e configurando uma espécie de aumento das alíquotas por via transversa. Em resumo, o ICMS é um tributo sobre o consumo, não cumulativo, indireto, poderá ser seletivo de acordo com a essencialidade da matéria tributada e suas alíquotas são fixadas considerando se a operação é interna ou interestadual.

Apesar da notável oneração em face do consumidor, o ICMS ainda poderá apresentar relativa dosagem de justiça fiscal, quando em determinadas situações for seletivo de acordo com essencialidade da matéria tributada, com esteio no artigo 155, § 2º, inciso II, da Constituição Federal de 1988.

3 A CIDADANIA FISCAL

3.1 As variações da noção de cidadania ao longo da história

A noção de cidadania não pertence a contemporaneidade, pelo contrário, trata-se de uma noção que existe desde um passado longínquo. Já nas antigas civilizações Grega e Espartana, assim como na antiga civilização Romana, era possível identificar o sujeito qualificado como cidadão, e, nas três civilizações mencionadas, essa noção era semelhante em razão de um aspecto em comum inerente à arquitetura social dos mundos grego, espartano e romano, qual seja, a religião, pois no “mundo antigo era o culto que constituía o vínculo unificador de toda e qualquer sociedade” (COULANGES, 2004, p. 156).

Nesse sentido, segundo Coulanges (2004, p. 211) “reconhecia-se como cidadão todo homem que tomava parte do culto da cidade, e desta participação lhe derivavam todos os seus direitos civis e políticos”. Desse modo, a essência da cidadania no mundo antigo se encontrava na possibilidade de ter acesso aos eventos que promoviam os rituais sagrados da cidade.

Ademais, essa noção de cidadania na antiguidade realizava verdadeiro antagonismo à noção de estrangeiro, porquanto o estrangeiro era aquele que não tinha acesso ao culto, a quem os deuses da cidade não protegiam e nem sequer possuía o direito de invocá-los. Essa distinção, entre cidadão e estrangeiro, fundamentada na ideia de patriotismo religioso – e fala-se aqui em patriotismo religioso, tendo em vista que Esparta, a Grécia Antiga e a Roma Antiga cultuavam deuses diferentes, transformando-os em verdadeiros deuses da pátria – culminava em efeitos práticos que excluía os estrangeiros de diversos direitos atribuídos aos cidadãos, como por exemplo, o direito de propriedade, o direito ao casamento, o direito de exercer diretamente o comércio, o direito à herança (COULANGES, 2004).

Além disso, algumas regras de regência do mundo antigo impediam a ascensão do estrangeiro ao posto de cidadão. Em Atenas, por exemplo, ninguém podia naturalizar-se cidadão quando fosse de outra urbe. Nem mesmo os filhos nascidos da união do cidadão com estrangeira pertenciam ao rol de sujeitos qualificados como cidadãos, porque eram considerados bastardos (COULANGES, 2004).

Essas cláusulas de barreira decorrem de outro aspecto intrínseco à noção de cidadão na antiguidade, qual seja, o vínculo familiar. Nas lições de Coulanges (2004)

se encontra prescrito que o fator de união da família antiga era “algo de mais poderoso do que o nascimento”, era, na realidade, “o sentimento ou a força física” (COULANGES, 2004, p. 36). Esse laço sentimental ou físico que formava o vínculo familiar na antiguidade decorria da religião, por conta disso, mais que associação natural, a família antiga era associação religiosa (COULANGES, 2004). Em virtude disso, o critério sanguíneo ou o critério territorial não eram critérios exclusivos para atribuir a cidadania a uma pessoa, ao lado deles existia o marcante critério do vínculo religioso.

É possível dizer, então, que no mundo antigo havia uma espécie de cidadania restrita ao povo que pertencia originalmente às cidades-estados, tendo em vista que a integração de um forasteiro nas urbes do passado – e em seus atos de veneração aos deuses – dependia de um procedimento de aprovação de caráter rígido. Coulanges (2004, p. 212) demonstra essa rigidez ao exemplificar que em Esparta somente um adivinho havia sido contemplado com o título de cidadão, a mando do oráculo. Há também o exemplo de Atenas, cuja aceitação do estrangeiro dependia de um quantitativo de seis mil votos favoráveis do povo da cidade – um quórum notavelmente alto. O motivo de toda essa rigidez era essencialmente religioso, justificando-se na manutenção da pureza das cerimônias santas, porquanto, o estrangeiro era visto como potencial maculador das tradições sagradas, tanto é que, mesmo após agregado a uma das sociedades do mundo antigo, não poderia ser arconte, sacerdote ou poderia presidir os cultos (COULANGES, 2004).

É perceptível que a cidadania na Antiguidade é fator de condução dos desejos de manutenção da ordem social, marcada pela conservação dos ritos considerados sagrados. Tal percepção descamba na visão da cidadania como uma engrenagem do mecanismo de gestão da coesão nas sociedades antigas, baseada em atos de servidão religiosa, que propiciavam, de certa maneira, a liberdade dos cidadãos.

Essa forma de gerenciamento remete a uma ideia emanada muitos séculos depois por Tocqueville (2004, p. 10), qual seja, a de que não existe corpo social e prosperidade na sociedade sem que os sujeitos se submetam a uma espécie de servidão salutar, isto é, sem que os sujeitos estejam unificados por algumas ideias principais que permitem fazer bom uso da liberdade, contudo, Tocqueville (2004) ainda abre espaço para certa individualidade do sujeito social ao explicitar que no emaranhado de crenças disponíveis na sociedade o sujeito poderá escolher algumas delas para compor seus dogmas.

Coulanges (2004, p. 246) deixa clara a mitigação de liberdade individual do cidadão na antiguidade ao descrever que a fundação das cidades antigas sob a forma de uma igreja resultava na onipotência absoluta estatal, fato que culminava no desaparecimento da liberdade individual e na submissão sem reservas do cidadão à cidade.

A configuração da ordem social nas cidades antigas, demonstrada até agora, transparece a ideia de que os estrangeiros eram totalmente deslocados do corpo das sociedades grega, romana e espartana, quando, na realidade, os estrangeiros poderiam ser valorizados por razões políticas ou comerciais. Em que pese quase sempre serem desprovidos da cidadania, os estrangeiros poderiam ser protegidos pelos cidadãos numa relação de clientelismo, cujo cidadão, enquanto patrono intermediava sua ligação com a cidade, fato que proporcionava aos estrangeiros benefícios do direito civil e proteção de algumas leis (COLAUNGES, 2004).

A essa luz, Alves (2016, p. 09) ensina que a população romana, no período da Realeza (das origens de Roma até 510 a.C.) era formada por três elementos: a *gens*, a clientela e a plebe. Acerca da *gens*, Alves (2016) invocando a tese da teoria gentílica de Bonfante sobre a gênese da organização social em Roma, leciona que antes da formação da cidade-Estado romana, os *gentiles*, – que formariam o patriciado no surgimento do Estado Romano – membros de um agrupamento de famílias com caráter político denominada *gens*, julgavam ser descendentes “de um antepassado comum, lendário, imemorável, do qual recebiam o nome gentílico, que, portanto, era comum a todos os gentiles”, assim, “era esse nome comum, e não necessariamente o parentesco consanguíneo que os vinculava”.

Já a clientela, o segundo elemento da população de Roma, era formada por súditos e protegidos dos gentiles (ALVES, 2016), e essa proteção consistia em uma relação dotada de bilateralidade atributiva, tendo em vista que “às obrigações que deviam os gentiles (obediência, obsequium e operae) contrapunha-se o direito de exigir destes proteção e assistência (e se o patrono faltasse a isso era declarado sacer, isto é, poderia ser morto por qualquer do povo)” (ALVES, 2016, p. 10). Por fim, o último elemento da população romana era formado pela plebe, turba composta, provavelmente, pelos estrangeiros vencidos de guerra que acabavam carentes de direitos políticos, civis e, além disso, eram tidos como apátridas (ALVES, 2016). É notável nessa exposição dos elementos do povo romano que a cidadania estava alocada na horda dos gentiles, e que, parcela do rol de direitos da cidadania era

proporcionada aos clientes, sem que eles adquirissem a condição de cidadão pleno, enquanto os plebeus possuíam apenas uma proteção mínima estatal, porém, a cidadania para eles ficava aquém.

Arendt (1997) explica o modo de viver nas sociedades antigas invocando a concepção aristotélica das verdadeiras formas de se ter uma vida livre. Nesse sentido,

Aristóteles distinguia três modos de vida (*bioi*) que os homens podiam escolher livremente, isto é, em uma inteira independência das necessidades da vida e das relações delas decorrentes. Esta condição prévia de liberdade eliminava qualquer modo de vida dedicado basicamente à sobrevivência do indivíduo – não apenas o labor, que era o modo de vida do escravo, coagido pela necessidade de permanecer vivo e pela tirania do senhor, mas também a vida de trabalho dos artesões livres e a vida aquisitiva do mercador. Em uma palavra, excluía todos aqueles que, involuntária ou voluntariamente, permanente ou temporariamente, já não podiam dispor em liberdade dos seus movimentos e ações. Os três modos de vida restantes têm em comum o fato de se ocuparem do belo, isto é, de coisas que não eram necessárias nem meramente úteis: a vida voltada para os prazeres do corpo, na qual o belo é consumido tal como é dado; a vida dedicada aos assuntos da *polis*, na qual a excelência produz belos feitos; e a vida do filósofo, dedicada à investigação e à contemplação das coisas eternas, cuja beleza perene não pode ser causada pela interferência produtiva do homem nem alterada através do consumo humano (1997, ps. 20-21).

Por essa visão, o ato de trabalhar não era digno para a construção de uma vida verdadeiramente livre (ARENDR, 1997), é por isso, que o labor era atribuído aos sujeitos que não eram considerados cidadãos.

Em um período histórico mais avançado, a expansão territorial das antigas sociedades grega, romana e espartana, assim como as revoluções internas ocorridas no âmago daqueles espaços sociais resultaram em uma nova forma de organização social e em uma nova forma de cidadania. Coulanges (2004) destaca alguns fatores que levaram à transformação da estrutura social antiga, como o enfraquecimento das crenças que eram alicerce do regime social e o desacordo entre o sistema vigente e o interesse da maioria. Essa mudança estrutural esteve correlacionada diretamente ao aumento da participação política naquelas civilizações. Acerca do enfraquecimento das crenças, Sennett (1988) correlaciona a mutação do modo de vida romano ao desequilíbrio entre as crenças e os compromissos da vida pública e privada daquela sociedade. É nesse momento que os sujeitos desprovidos de cidadania ganham algum destaque no corpo social.

A concepção de cidadania nos moldes da Antiguidade desapareceu concomitantemente ao desaparecimento da cidade-estado, mas “isto não queria dizer que o trabalho e o labor houvessem galgado posição mais elevada na hierarquia das atividades humanas e fossem agora tão dignos quanto a vida política” (ARENDR, 1997,

p. 22).

Nos primórdios da Idade Média, a estrutura de poder que rege a sociedade provoca um enfraquecimento da cidadania. Os governantes dessa estrutura de poder eram legitimados pela Igreja. A título comparativo, nas cidades gregas e romanas, a estrutura de poder propiciava ao cidadão os direitos civis e políticos, além disso, havia incentivo para a deliberação política nos locais públicos das urbes, já na estrutura de poder feudal/medieval, a cidadania era tolhida pelo poder teológico, na medida em que os dogmas do catolicismo, enquanto impostos como verdades absolutas, ceifavam a oportunidade de fomento ao debate democrático e ao exercício da cidadania (LUIZ, 2007).

Esse enfraquecimento também é provocado pelo tolhimento dos espaços públicos para discussão e deliberação de assuntos de interesse coletivo. Sobre essa temática, reflete Luiz (2007, p. 94) que:

A partir do momento que os agentes do poder daquela sociedade se baseavam num universo simbólico, inerente ao espaço privado, não havia nenhuma possibilidade de se estabelecer o exercício da cidadania: esta somente se materializa pela existência de um espaço em que todos tivessem iguais possibilidades de propor, discutir e deliberar os assuntos de interesse coletivo. Este espaço seria o espaço público. Portanto, sem espaço público a cidadania é ausente.

Em correlação com o assunto, Vieira (2011) aponta que as estruturas de poder baseadas na Religião foram importantes tanto para o favorecimento, quanto para o enfraquecimento da cidadania.

A Religião foi um fator importante para favorecer ou obstacularizar o desenvolvimento da cidadania. A versão calvinista do protestantismo reforçou o individualismo e favoreceu a cidadania, colocando ênfase na sociedade e não no Estado. Já o protestantismo luterano na Alemanha foi diferente do calvinismo holandês. A Religião é escolhida pelo príncipe para o povo: Lutero reforça a obediência ao Estado. O alemão é primeiro alemão, depois cidadão, ao contrário do francês que é primeiro cidadão, depois francês. Seguindo uma linha agostiniana de inspiração platônica, Lutero se afasta da política, pois a cidade dos homens é má. Daí a aceitação da autoridade e o forte senso de nacionalismo. Segundo Norberto Elias, a identidade alemã se constrói na Universidade contra a Corte, ao contrário da França. A tradição católica, por outro lado, teria trazido fraco senso de identidade, ao contrário do calvinismo, com sua proliferação de seitas. A Igreja favoreceu as monarquias na sua luta contra o Sacro-Império. E, do século XVI ao XVIII, apoiou as monarquias absolutas católicas para opor-se ao progresso da Reforma protestante, contribuindo para a clivagem que iria mais tarde opor a cidadania latina referida ao Estado à cidadania calvinista de costas para ele. O catolicismo, assim, reforçou o Estado Central (2011, p. 25).

Vieira (2011) ainda traz uma interessante crítica à visão extrema do iberismo religioso. Segundo Vieira (2011), Richard Morse aponta que a tradição católica no iberismo reforçaria a cidadania em decorrência do desprestígio à cultura individualista

anglo-saxã, contudo, o iberismo estaria preocupado com o Estado do que com o cidadão, que estaria reduzido à posição de colaborador obediente. Em decorrência disso, Vieira (2011) indica que Morse parece aproximar-se da tradição cívica da Modernidade e distanciar-se da tradição civil. Enquanto a tradição civil é representando pelos direitos individuais sendo garantidos pelo Estado, a tradição cívica “coloca-se mais no ponto de vista do Estado do que do cidadão” (VIEIRA, 2011, p. 25).

Como dito no início deste tópico, a noção de cidadania já poderia ser vislumbrada na Antiguidade. Na Grécia o cidadão já era detentor de direitos políticos, que envolviam os direitos de participar da condução do governo, todavia, a cidadania naquela época não era universal, como explanado anteriormente, nem envolvia também os direitos civis.

Para os gregos, mesmo nas situações mais democráticas, como em Atenas nos séculos V e IV a. C, estavam excluídos dos direitos de cidadania os escravos, as mulheres e os estrangeiros, os quais, em conjunto, constituíam mais de três quartos da população adulta ateniense. Além disso, os direitos de cidadania na Grécia envolviam somente o que hoje chamamos de "direitos políticos", ou seja, os direitos de participação no governo, mas não compreendiam ainda os modernos "direitos civis", como, por exemplo, o direito à liberdade de pensamento e de expressão: foi por isso que Sócrates, acusado de ter uma religião diferente da religião da polis, da cidade-Estado, foi condenado à morte pela democracia ateniense. Malgrado esses limites, contudo, foi certamente na Grécia clássica onde, pela primeira vez na história, surgia problemática da cidadania (COUTINHO, 1999, p. 43).

Coutinho (1999, p. 43) aponta que “no mundo moderno, a noção e a realidade da cidadania também estão organicamente ligadas à ideia de direitos”. Nesse sentido, Vieira (2011, p. 22) destaca a concepção de cidadania de T. H. Marshall:

o conceito de cidadania, enquanto direito a ter direitos, tem se prestado a diversas interpretações. Entre elas, tornou-se clássica a concepção de T. H. Marshall, que, analisando o caso inglês e sem pretensão de universalidade, generalizou a noção de cidadania e de seus elementos constitutivos.

A essa luz, Coutinho (1999, p. 45) reforça que

o sociólogo britânico T. H. Marshall deu uma importante contribuição para a compreensão da dimensão histórica da cidadania quando - no seu famoso ensaio sobre "Cidadania e classe social" (Marshall, 1967) - definiu três níveis de direitos de cidadania e, baseando-se na história da Grã-Bretanha, traçou uma ordem cronológica para o surgimento desses direitos no mundo moderno, descrevendo um processo que se inicia com a obtenção dos direitos civis, passa pelos direitos políticos e chega finalmente aos direitos sociais.

Marshall (1967, p. 62) utilizou como premissa do seu raciocínio a percepção de cidadania na hipótese sociológica de Alfred Marshall, que defende que

há uma espécie de igualdade humana básica associada com o conceito de participação integral na comunidade, o qual não é inconsistente com as

desigualdades que diferenciam os vários níveis econômicos da sociedade. Em outras palavras, a desigualdade do sistema de classes sociais pode ser aceitável desde que a igualdade de cidadania seja reconhecida.

Contudo, nessa hipótese sociológica, a igualdade não seria promovida de forma latente pelo Estado, pois para Alfred Marshall, a interferência nesse âmbito é algo “deplorável”. Com o propósito de ilustrar essa afirmação, Marshall (1967, p. 62) explana que Alfred Marshall concebeu a cidadania como

Um modo de viver que brotasse de dentro de cada indivíduo e não como algo imposto a ele de fora. Ele reconheceu somente um critério incontestável, o direito das crianças serem educadas, e neste único caso ele aprovou o uso de poderes coercivos pelo Estado para atingir seu objetivo. Ele dificilmente poderia ir além sem colocar em perigo seu próprio critério de distinção entre seu sistema e o socialismo sob qualquer forma – a preservação da liberdade do mercado competitivo.

Marshall (1967) continua seu raciocínio observando que a noção desenvolvida na hipótese sociológica de Alfred Marshall não ficou apreendida nos moldes do pensamento do seu criador, porquanto foi investida com o surgimento de um conjunto de direitos que possibilitaram o desenvolvimento da hipótese de A. Marshall muito além do que ele teria previsto ou desejado, o que fez com que ideia de igualdade humana básica passasse a ser identificada com o *status* da cidadania. Ante essa observação da expansão da hipótese sociológica no ensaio de A. Marshall, T.H. Marshall (1967) elabora alguns questionamentos para iniciar a análise dessa associação entre igualdade humana básica e *status* da cidadania, que consistem em saber se

É ainda verdade que igualdade básica, quando enriquecida em substância e concretizada nos direitos formais da cidadania, é consistente com as desigualdades das classes sociais? Sugerirei que nossa sociedade de hoje admite que os dois ainda são incompatíveis, tanto assim que a cidadania em si mesma se tem tornado, sob aspectos, no arcabouço da desigualdade social legitimizada. É ainda verdade que a igualdade básica pode ser criada e preservada sem invadir a liberdade do mercado compatível? Obviamente, isto não é verdade. Nosso sistema de hoje é francamente um sistema socialista, não do tipo como os autores estão, como Marshall, ansiosos para diferenciá-los do socialismo. Mas é igualmente óbvio que o mercado funciona dentro de certos limites. É isto uma característica inevitável da cidadania moderna – inevitável e irreversível? Finalmente, eu gostaria de colocar a pergunta inicial de Marshall sob nova forma. Ele inquiriu se havia limites além dos quais o progresso das classes operárias não poderia ir, e ele pensava em limites de impostos pela produtividade e pelos recursos naturais. Perguntarei se parece haver limites além dos quais a tendência moderna em prol da igualdade social não pode chegar ou provavelmente não ultrapassará e estarei pensando não em custo econômico (deixo essa questão vital para os economistas), mas nos limites inerentes aos princípios que inspiram essa tendência. Mas a tendência moderna em direito da igualdade social é, acredito, a mais recente fase de uma evolução da cidadania que vem ocorrendo continuamente nestes últimos 250 anos (1967, p. 63).

Com base nessa premissa, Marshall (1967) passa a escavar o conceito de cidadania através de uma análise histórica, análise essa que divide o conceito de cidadania em três partes ou elementos: civil, político e social. Nesse rumo, sustenta o sociólogo britânico:

O elemento civil é composto dos direitos necessários à liberdade individual – liberdade de ir e vir, liberdade de imprensa, pensamento e fé, o direito à propriedade e de concluir contratos válidos e o direito à justiça. Este último difere dos outros porque é o direito de defender e afirmar todos os direitos em termos de igualdade com os outros e pelo devido encaminhamento processual. Isto nos mostra que as instituições mais intimamente associadas com os direitos civis são os tribunais de justiça. Por elemento político se deve entender o direito de participar no exercício do poder político, como um membro de um organismo investido da autoridade política ou como um eleitor dos membros de tal organismo. As instituições correspondentes são o parlamento e o Governo local. O elemento social se refere a tudo o que vai desde o direito a um mínimo de bem-estar econômico e segurança ao direito de participar, por completo, na herança social e levar na vida de um ser civilizado de acordo com os padrões que prevalecem na sociedade.

Marshall (1967) aponta ainda os períodos formativos dos 03 (três) elementos da cidadania: os direitos civis, no século XVIII, os direitos políticos no século XIX e os direitos sociais no século XX. Esses períodos formativos formam uma sequência lógica e cronológica, que acabam concebendo um raciocínio que entende a cidadania como um *status* concedidos àqueles que são membros integrais de uma comunidade. Nas exatas palavras de Marshall (1967, p. 76):

A cidadania é um *status* concedido àqueles que são membros integrais de uma comunidade. Todos aqueles que possuem o *status* são com igual com respeito aos direitos e obrigações pertinentes ao *status*. Não há nenhum princípio universal que determine o que estes direitos e obrigações serão, mas as sociedades na quais a cidadania é uma instituição em desenvolvimento criam uma imagem de uma cidadania ideal em relação à qual o sucesso pode ser medido e em relação à qual a aspiração pode ser dirigida. A inexistência em seguir o caminho aqui determinado equivale a uma insistência por uma medida efetiva de igualdade, um enriquecimento da matéria-prima do *status* e um aumento no número daqueles a quem é conferido o *status*. A classe social, por outro lado, é um sistema de desigualdade. E esta também, como a cidadania, pode estar baseada num contexto de ideais crenças e valores. E, portanto, compreensível que se espere o impacto da cidadania sobre a classe social tomasse a forma de um conflito entre princípios opostos. Se estou certo ao afirmar que a cidadania tem sido uma instituição em desenvolvimento na Inglaterra pelo menos desde a segunda metade do século XVII, então é claro que seu crescimento coincide com o desenvolvimento do capitalismo, que é o sistema não de igualdade, mas de desigualdade. Eis algo que necessita de explicação. Como é possível que estes dois princípios opostos possam crescer e florescer, lado a lado, sob o mesmo solo? O que fez com que eles se reconciliassem e se tornassem, ao menos por um tempo, aliados ao invés de antagonistas? A questão é pertinente, pois não há dúvida de que, no século XX, a cidadania e o sistema de classe capitalista estão em guerra.

Em posição antagônica, Carvalho (2001) aponta que no Brasil e em outros

países ocidentais a evolução da cidadania não seguiu a ordem cronológica do modelo clássico de Marshall. No Brasil, por exemplo, os direitos sociais precederam a existência de outros direitos. Todavia, como ressalta Coutinho (1999, p. 45), apesar da consideração de Carvalho,

parece indiscutível que Marshall (...) tem o mérito não só de delimitar essas três determinações "modernas" da cidadania (civil, política e social), mas também de insistir na dimensão histórica, processual, do conceito e da prática da cidadania na modernidade.

Santos (2013, p. 234) indica que T.H. Marshall caracteriza em sua obra a

passagem da cidadania cívica e política para o que foi designado por "cidadania social, isto é, a conquista de significativos direitos sociais, no domínio das relações de trabalho, da segurança social, da saúde, da educação e da habitação por parte das classes trabalhadoras, das sociedades centrais e, de um modo muito menos característico e intenso, por parte de alguns setores das classes trabalhadoras em alguns países periféricos.

Ainda, Santos (2013) sintetiza o conceito de cidadania de Marshall com as seguintes palavras:

A cidadania é o conteúdo da pertença igualitária. Ademais, o autor português comenta que a partir desse conceito pode-se concluir que a cidadania não é "monolítica; é constituída por diferentes tipos de direitos e instituições; é produto de histórias sociais diferentes protagonizadas por grupos sociais diferentes (2013, p. 234).

A partir disso, Silva (2015, p. 172) deixa claro que:

No contexto liberal, a cidadania concebida como status de direitos revelou-se limitada a uma faceta jurídica e estatal incumbida de satisfazer as demandas do homem, além de restrita a enunciar direitos sem, necessariamente, efetivá-los. A igualdade perante a lei e a titularidade de direitos civis, como dimensão da cidadania, por exemplo, evidenciam o conflito com a desigualdade da sociedade de classes, expondo uma permanente tensão. A partir dos pressupostos liberais, percebeu-se que a cidadania foi concebida como um conceito político que emergiu do pacto social. E com o trânsito do Estado liberal para o Estado social, a projeção de suas dimensões ampliou-se para incorporar direitos políticos, econômicos, sociais, culturais, difusos e coletivos, sobretudo em razão dos contornos de complexidade que ganhou a sociedade com o fenômeno do crescimento industrial, notadamente a partir do século XIX. Por essa razão, a dimensão da cidadania não deve ser pensada somente a partir da titularidade de direitos e deveres, mas, também, da participação, contribuindo para uma concepção coletiva que brota no seio dos movimentos sociais e das lutas pela satisfação de necessidades fundamentais, inclusão e respeito às diferenças.

Não é à toa que para Benevides (1994)⁹ a cidadania pode ser vislumbrada sob duas perspectivas diferentes, quais sejam, a cidadania passiva, que consiste na cidadania outorgada pelo Estado para tutelar o sujeito detentor de direitos e deveres, e a cidadania ativa, que além de investir o cidadão em direitos e deveres, o torna

⁹ A concepção de Maria Victória Mesquita Benevides é fruto da análise do papel da cidadania no contexto da Constituição brasileira de 1988.

também criador de direitos para abrir novos espaços de participação política.

Contudo, alerta Silva (2015, p. 175-176) que:

(...) o reconhecimento das relações e dos espaços de luta é moroso e árduo. O que tem dificultado a compreensão das relações de outras formas de desigualdade social e, conseqüentemente, o avanço para uma construção mais rápida e efetiva da cidadania, é o fato de os atores sociais ainda continuarem centrados na separação de classes e no capitalismo. Mais do que isso, é preciso reconhecer a necessidade de mudança do pacto social. (...). Portanto, não obstante os novos contornos que ao longo da história ganhou a dimensão de cidadania, seu conceito liberal ainda é bastante presente na cultura jurídica, social e política. Destarte, a mudança do pacto faz-se necessária a fim de valorizar a autonomia, incorporar uma rede de relações pluralistas e interdependentes com a democracia e os direitos humanos, produzir permanentemente novos sentidos sociais e vínculos institucionais, ultrapassar os limites da dogmática jurídica e construir o diálogo constante entre as diversas culturas e subjetividades na sociedade em transformação.

Por isso, é importante que a temática da cidadania seja ampliada para demonstrar os contornos atuais do que é ser cidadão. O sujeito revestido de cidadania não é somente aquele que detém direitos perante o Estado, mas também aquele que auxilia diretamente na transformação da sociedade enquanto ser consciente das condutas que visam o bem-estar da sociedade. Essa conscientização deve ser realizada pelo próprio ente estatal, objetivando a emancipação da comunidade¹⁰.

3.2 Conceito e pressupostos da cidadania fiscal

3.2.1 Conceito

A partir da ideia de Zelenak (*apud* Mehrotra, 2015, p. 946), é possível dizer que a cidadania fiscal é a cláusula da tributação inserida no contrato social estabelecido entre um Estado e seus cidadãos. Assim sendo, a cidadania fiscal trata eminentemente da relação ente o Estado, na qualidade de fisco, e, os cidadãos, na qualidade de contribuintes. Essa relação entre Estado e os cidadãos é sinalagmática, ou seja, recíproca em deveres, na medida em que o cidadão deve ter uma consciência fiscal para cumprir as obrigações tributárias impostas por lei e o Estado deve prestar contas da aplicação dos recursos obtidos através da tributação.

Em suma, é cabível dizer que a consciência fiscal do cidadão e a transparência

¹⁰ O cumprimento do objetivo emancipatório culmina no que Boaventura de Sousa Santos denomina de nova cidadania, que “tanto se constitui na obrigação política vertical entre os cidadãos e o Estado como na obrigação política horizontal entre cidadãos” (SANTOS, 2013, p. 279).

fiscal do Estado são elementos de definição da cidadania fiscal que demonstram a configuração da relação sinalagmática ocorrente entre Estado e cidadãos.

Impende mencionar que, a cidadania fiscal deve ser vista sob dois aspectos: unilateral e bilateral. Sob o ponto de vista unilateral, o cidadão é unicamente credor da solidariedade estatal, enquanto o Estado é unicamente devedor desta solidariedade. Sob a perspectiva bilateral há direitos e deveres recíprocos entre Fisco e contribuinte, que envolvem a ética tributária e a ética fiscal privada (RIBEIRO E GESTEIRO, 2005).

3.2.2 Pressupostos

Como visto, na concepção de cidadania fiscal não basta que o cidadão contribuinte cumpra a obrigação tributária imposta por uma lei, mas que ele tenha consciência, por exemplo, do dever fundamental de pagar os tributos, ou, em outros termos, que ele tenha consciência de que o pagamento dos tributos gera contrapartida benéfica para toda sociedade, porquanto esse ato é fundamental no cumprimento das demandas sociais.

Segundo Porto e Borges (2016), são necessárias duas premissas básicas para desenvolvimento da cidadania fiscal: sistema tributário considerado justo e consciência fiscal.

A partir do que escrevem Godoi e Mello (2016) é possível elencar três fatores componentes de um sistema tributário considerado justo, são eles: a justiça fiscal segundo o princípio da capacidade contributiva; o modo como a arrecadação da receita é distribuído em benefício dos contribuintes e; o controle do Poder Judiciário na aplicação dos recursos arrecadados.

3.2.2.1 Sistema tributário considerado justo

Desde logo, surge uma dúvida acerca das premissas estabelecidas acima: um sistema tributário considerado justo é sempre eficiente? Mesmo não sendo considerado eficiente, esse sistema tributário considerado justo ainda poderá ser considerado como premissa para o desenvolvimento da cidadania fiscal? Inicialmente, para responder essas perguntas, invoca-se o dilema econômico existente entre equidade e eficiência.

Nem sempre, o mercado proporciona uma solução considerada equânime para resolver os problemas econômicos porventura existentes em um contexto social. Geralmente, essas soluções desprovidas de equidade envolvem a má distribuição de renda entre os membros de uma sociedade. Aí é que o Estado precisa intervir para garantir uma distribuição de renda considerada justa, ou seja, uma distribuição que garanta a todos renda mínima para viverem confortavelmente os direitos sociais garantidos constitucionalmente.

Nesse sentido, o governo, quando motivado em corrigir a falha de mercado da má distribuição de renda, utiliza a tributação como instrumento de alocação dos recursos com o intuito de distribuir a renda aos mais necessitados, ato que gera distorções no mercado, e, conseqüentemente, na economia do país (SCHOUERI, 2012, *passim*). Essa intervenção estatal, portanto, deve ser planejada, para que as distorções geradas na economia não impactem, a longo prazo, a sociedade de um modo geral. Com isso, é importante cautela do Estado em seus atos de intervenção econômica.

Desse ponto de vista, a falta de planejamento econômico resultará em injustiças dentro do sistema tributário. Por exemplo, se um governante, com intenções puramente eleitoreiras, utiliza a alocação de recursos para promover distribuição de renda a curto prazo, sem analisar os impactos econômicos a longo prazo, caso seu ato traga ineficiência ao mercado, a escolha desse ato político minará a alocação promovida, podendo inclusive, agravar, nesse segundo momento, o estado econômico daqueles que foram, a princípio, beneficiados.

No âmago do sistema tributário é possível encontrar instrumento que resolva o dilema apresentado acima. Trata-se dos princípios da justiça fiscal e da neutralidade fiscal. Nas palavras de Caliendo (2005, p. 14):

Podemos dizer que a justiça fiscal reflete-se como um modo de tratamento que respeita critérios isonômicos e diferenças, restabelecendo a correta relação entre cidadãos e esfera pública. Assim, três soluções são possíveis: 1) exigir o mesmo tratamento dado às demais atividades econômicas, considerando-as como partes do todo (justiça comutativa); 2) exigir um tratamento diferenciado, considerando que esta atividade possui uma diferença substantiva em relação às demais atividades econômicas (justiça distributiva); ou 3) exigir um tratamento adequado ao bem comum, ou seja, em correta correlação entre o privado e a contribuição que este deve realizar à manutenção de uma esfera de liberdade e igualdade. Como se verifica, todas as três posições podem indicar, legitimamente, uma solução coerente no sistema jurídico. Assim, o princípio da justiça fiscal não pode ser corretamente aplicado ao tomar em consideração uma atividade econômica sem levar em conta outro princípio de igual estatura: neutralidade fiscal. (...). O princípio da neutralidade fiscal volta-se a encontrar a correta correlação

entre a tributação e a busca pela prosperidade (eficiência). Trata-se de encontrar a exata relação do contribuinte entendido como agente econômico e a esfera pública econômica (ordem econômica), permitindo identificar em que medida a tributação insere-se no contexto econômico e social.

Nessa situação, a escolha pela equidade resultou em ineficiência do sistema econômico, consequência que afeta justamente a forma como a arrecadação das receitas é distribuída em prol dos beneficiários, que é elemento de um pressuposto – sistema tributário considerado justo – para o desenvolvimento da cidadania fiscal. Portanto, um sistema tributário considerado justo, para fins de promoção da cidadania fiscal, é aquele que escolhe ser eficiente ou equânime com base na promoção do bem-estar de toda a sociedade, não somente a curto prazo, mas também, a longo prazo.

3.2.2.1.1 A justiça fiscal segundo o princípio da capacidade contributiva

Jarach (*apud* Schoueri, 2012) conceitua a capacidade contributiva como

a potencialidade de contribuir com os gastos públicos que o legislador atribuiu ao sujeito passivo particular. Significa ao mesmo tempo existência de uma riqueza em posse de uma pessoa ou em movimento entre duas pessoas e graduação de obrigação tributária segundo a magnitude da capacidade contributiva que o legislador lhe atribui.

A capacidade contributiva é, portanto, parâmetro a ser utilizado na construção da incidência tributária.

Segundo Schoueri (2012) a capacidade contributiva surge de uma problemática desenvolvida em 03 (três) etapas: na primeira etapa questiona-se a necessidade de cobrar impostos; na segunda etapa pergunta-se a razão pelo qual os impostos são cobrados de alguns membros da sociedade e de outros não; por fim, questiona-se como justificar a repartição de encargos entre os membros da sociedade. A primeira pergunta é resolvida com a justificativa da necessidade financeira do Estado. Já o segundo questionamento cria uma premissa: se o Estado supre as necessidades coletivas, é certo que toda coletividade colabore com as despesas. A partir dessa premissa é que surge o terceiro questionamento. É a partir dessa premissa também que é desenvolvido o princípio da capacidade contributiva.

O desenvolvimento da capacidade contributiva revela sua íntima relação com o princípio da igualdade. Esclarece Carvalho (2016, p. 178) que,

a capacidade contributiva do sujeito passivo sempre foi o padrão de referência básico para aferir-se o impacto da carga tributária e o critério comum dos juízos de valor sobre o cabimento e a proporção do expediente

impositivo (...). Há necessidade premente de ater-se o legislador à procura de fatos que demonstrem signos de riqueza, pois somente assim poderá distribuir a carga tributária de modo uniforme e com satisfatória atinência ao princípio da igualdade.

Mello (2008) ensina que o princípio da igualdade veda tratamento desuniforme às pessoas, assim, as disposições legais, que devem estar em conformidade com o referido princípio, discriminam as situações daqueles que se encontram em regimes diferenciados. Essa é justamente a lógica encontrada no princípio da capacidade contributiva, pois os sujeitos que estão em situações econômicas diferenciadas deverão ser cobrados de acordo com a sua capacidade.

Por esse ângulo, observa-se que o princípio da igualdade é realizado, principalmente, através da dimensão subjetiva da capacidade contributiva. Explica Carvalho (2016, p. 179) que o princípio da capacidade contributiva possui duas dimensões: a dimensão absoluta ou objetiva e a dimensão relativa ou subjetiva. Na primeira feição, o legislador tem a missão de eleger situações tributáveis e não tributáveis, por meio da identificação de fatos que ostentem signos de riqueza. Já na segunda feição deverá ser estabelecida a “repartição da percussão tributária, de tal modo que os participantes do acontecimento contribuam de acordo com o tamanho econômico do evento”, ou seja, nesse segundo momento a capacidade contributiva, é um limite ou, ainda, um critério para a graduação da tributação (SCHOUERI, 2012).

Percebe-se, então, que a realização do princípio da igualdade está intimamente ligada à dimensão subjetiva da capacidade contributiva, no entanto, o momento pré-jurídico que ocorre na dimensão objetiva é essencial para que essa realização se torne exequível. Assim, a promoção da igualdade constitucional é fator essencial na realização da justiça. De modo paralelo, portanto, a promoção da igualdade pelo princípio da capacidade contributiva na atividade arrecadatória estatal é essencial para a promoção da justiça fiscal.

Noutro, rumo, Zilveti (2017) faz uma importante observação, que envolve o princípio da capacidade contributiva. Segundo o referido autor não se deve considerar a progressividade da cobrança tributária como o cerne do princípio da capacidade contributiva. Para que fique bem claro, a progressividade é critério de fixação do pagamento do tributo de acordo com a categoria social a qual pertence o contribuinte. Wagner (*apud* Zilveti, 2017) explica que na Grécia antiga, em tempos de guerra, a carga tributária pesava mais para determinadas categorias de cidadãos e estrangeiros. Esse peso era atribuído com base em critério racional denominado progressividade.

Desse modo, Zilveti (2017, p. 64) conclui que “a progressividade consiste em mecanismo de arrecadação segundo critério proporcional alheio ao direito, pois veio muito antes deste”. Nesse contexto, a progressividade não é princípio, mas sim, ferramenta do direito.

Nos tempos atuais, a progressividade é princípio constitucional que promove a capacidade contributiva onerando o contribuinte que apresenta maior signo de riqueza. Para esse contribuinte, a carga tributária é elevada pela majoração de alíquota, assim, quanto maior a base de cálculo para fins de pagamento de imposto, maior será a alíquota a ser implementada no cálculo final da arrecadação tributária.

No Brasil, alerta Cavalcante (2015) que a tributação é regressiva, ou seja, é uma tributação que onera de forma acentuada aqueles que tem menor poder aquisitivo. Esse tipo de tributação é realizada principalmente sobre o consumo, isso significa que o cidadão que ganha um salário mínimo por mês e o cidadão que percebe vinte salários mínimos por mês pagam o mesmo tributo quando adquirem alimentos para consumirem diariamente, daí o caráter regressivo da tributação. A tributação, portanto, não progride para onerar aquele que tem maior poder aquisitivo, mas sim, regride para atingir a renda daqueles com menor poder aquisitivo.

Segundo Tipke (*apud* Cavalcante, 2015), existe uma lógica para que ocorra a tributação regressiva: há dificuldade maior em sonegar a tributação sobre o consumo do que a tributação sobre a renda ou sobre o patrimônio. Contudo, a tributação regressiva constitui clara violação ao princípio da capacidade contributiva, devendo ser combatida. Com isso, o Estado deve buscar outros meios de barrar a sonegação do contribuinte.

Existem outros mecanismos que possibilitam a execução da capacidade contributiva. É o caso do mecanismo da seletividade. Schoeuri (2012) deixa clara a diferença entre seletividade e progressividade. Enquanto a progressividade realiza a variação das alíquotas de acordo com a base de cálculo, a seletividade promove a variação das alíquotas em função da essencialidade dos produtos que serão tributados.

A doutrina discute o que é produto essencial, pois a essencialidade é conceito indeterminado. Schoeuri (2012) explica que o legislador constitucional inseriu a essencialidade na Constituição como conceito aberto, “podendo ser preenchido a par das questões oriundas da justiça distributiva, igualmente por forças de ordem estrutural”. Nesse seguimento, Barbosa (*apud* Schoueri, 2012) explica:

Quando a Constituição diz que esse imposto será seletivo em função da essencialidade dos produtos, está traçando uma regra para que esse tributo exerça não só função de arrecadação mas também de política fiscal, isto é, que as suas alíquotas sejam diferenciadas, de modo que os produtos de primeira necessidade não sejam tributados ou o sejam por alíquotas menores; “os produtos como máquinas e implementos necessários à produção, produtos de combate às pragas e endemias etc. também sofram menores incidências ou gozem de incentivos fiscais”; produtos de luxo ou suntuários, artigos de jogos ou vícios etc. sejam mais tributados. Este é o sentido da tributação de acordo com a essencialidade.

Assim, a título de exemplo, quando o sujeito adquire um artigo de luxo, que é não essencial, como um automóvel da marca Ferrari, esse produto será tributado com a maior alíquota possível. Por outro lado, quando o sujeito adquire produtos alimentícios, para suprir sua necessidade alimentar diária, como o arroz e o feijão, esses produtos, que passam longe de serem atribuídos como artigos de luxo, são considerados essenciais, devendo, portanto, a tributação em face deles ser estabelecida com a menor alíquota possível.

Nesse ponto, é perceptível que a essencialidade no âmbito da tributação tem relação direta com o princípio do mínimo existencial. Segundo Sarlet (2015), o princípio do mínimo existencial, que tem origem na doutrina alemã, significa o mínimo básico para a vivência básica de todo ser humano. Nesse sentido, Torres (*apud* Azevedo, 2013, p. 78) leciona que o mínimo existencial estabelece o direito as condições mínimas de existência de humana digna, que não pode ser objeto de incidência fiscal, e que, por outro lado, ainda exige prestações estatais positivas tendentes à sua promoção. Conclui-se, então, que a técnica da essencialidade, no âmbito do princípio da capacidade contributiva, é meio para efetivar o princípio do mínimo essencial, porquanto, com a tributação mínima em produtos essenciais para a vivência digna estar-se-á facilitando a promoção da dignidade humana.

Há, ainda, outra ferramenta interessante que é promotora da capacidade contributiva. Trata-se do princípio da vedação do confisco. Primeiramente, é importante ter ciência do que é confisco. Carrazza (2013) ensina que o confisco é a situação na qual o contribuinte está sendo onerado além do razoável, ou seja, além da sua própria capacidade contributiva. Assim sendo, quando a Constituição veda o efeito confiscatório, o que está sendo vedado, essencialmente, é a possibilidade de tolhimento significativo da capacidade econômica do contribuinte.

É possível discutir até que ponto é plausível ocorrer o tolhimento econômico do cidadão-contribuinte sem que esse tolhimento seja significativo. Nessa questão, entra em cena novamente o mínimo existencial. Enquanto garantidor da dignidade

humana, o mínimo existencial é o princípio a ser observado como parâmetro para verificação da significação do tolhimento econômico do contribuinte. Com isso, quando a tributação estiver atingindo o mínimo existencial do contribuinte, estar-se-á ferindo diretamente o princípio da vedação ao efeito confiscatório do tributo, em razão do evidente tolhimento da capacidade econômica do contribuinte.

3.2.2.1.2 A distribuição da receita em benefício dos contribuintes

Os tributos podem ser classificados, quanto ao destino da arrecadação, em tributos de arrecadação vinculada e tributos de arrecadação não vinculada. Nessa classificação, os tributos são analisados de acordo com a liberdade que o ente estatal possui para aplicar o produto da arrecadação. Contudo, impende salientar desde logo que essa liberdade não é ilimitada, pois deve estar condicionada à autorização orçamentária. Existe ainda, em alguns casos, uma segunda condição para a aplicação do produto da arrecadação, que pode ocorrer, por exemplo, quando a lei dita que a receita obtida pelo fisco deve ser destinada de modo exclusivo para uma finalidade ou para uma atividade.

Então, a rigor, quando a liberdade do Estado para aplicar o produto da arrecadação tributária é condicionada somente à autorização orçamentária, os tributos arrecadados são não vinculados, ou seja, não são vinculados a qualquer finalidade ou atividade específica. Em regra, de acordo com o artigo 167 da Constituição de 1988, os impostos são espécies de tributo de arrecadação não vinculada. Por outro lado, quando o produto da arrecadação tributária é condicionado, tanto à autorização legislativa, quanto a alguma finalidade ou atividade específica, os tributos arrecadados, nesse caso, são vinculados. Nesse sentido, o artigo 148, parágrafo único, da Carta Magna de 1988, traz os empréstimos compulsórios como tributos de arrecadação vinculada. Da mesma forma, são tributos de arrecadação vinculada as contribuições sociais para financiamento da seguridade social.

Nota-se, então, que nos tributos de arrecadação vinculada há controle da arbitrariedade do ente estatal na aplicação dos recursos. Carrazza (2013, p. 655) percebe, no mesmo sentido, que destinar o produto da arrecadação de um tributo é ato que “existe para proteger o contribuinte de arbitrariedades, como o desvio do produto arrecadado ou a ausência do motivo que ensejou a criação deste tributo”. A vinculação, portanto, traz a segurança para o contribuinte de que o tributo arrecadado

será investido em prol do interesse da comunidade.

Quando a arrecadação do tributo é não vinculada, os governantes, com observância sempre da legalidade, alocam os recursos provindos dessa receita com maior liberdade, podendo, por exemplo, priorizar determinadas políticas públicas que formam os pilares do seu plano de governo. É nesse momento, que os tributos arrecadados podem ser utilizados para cumprir sua função distributiva.

Ferraz, Godoi e Spagnol (2014, p. 128) lecionam que

os orçamentos estatais (segundo orientação de Richard Musgrave) passaram a desempenhar três funções econômicas: a) função alocativa; b) função distributiva; c) função estabilizadora. A função distributiva relaciona-se com mecanismos estatais de correção das externalidades negativas (tributação seletiva, tributação progressiva, financiamento de programas sociais de melhoria de renda).

Nesse contexto, a tributação seletiva é aquela que atende ao princípio da seletividade. Ensina Baleeiro (1996, p. 347) que:

A seletividade quer dizer discriminação ou sistema de alíquotas diferenciadas por espécies de mercadorias. Trata-se de dispositivo programático, endereçado ao legislador ordinário, recomendando-lhe que estabeleça as alíquotas em razão inversa da imprescindibilidade das mercadorias de consumo generalizado. Quanto mais sejam elas necessárias a alimentação, vestuário, à moradia, ao tratamento médico e higiênico das classes mais numerosas, tanto menores devem ser. O discricionarismo honesto do legislador, fiel ao espírito da Constituição, fará a seleção das mercadorias e a relatividade das alíquotas.

Já a progressividade, conforme dito em tópico anterior, é o princípio constitucional que promove a capacidade contributiva fazendo os que auferem mais riquezas contribuírem mais para o Fisco.

Por último, os programas sociais de melhoria de renda são aqueles que promovem políticas públicas inclusivas, sendo financiados pela arrecadação das receitas públicas.

Percebe-se então, ante a explanação dos mecanismos estatais que promovem a função distributiva, que há interdependência entre os dois primeiros fatores para se considerar um sistema tributário como justo, quais sejam, a distribuição da receita em benefício dos contribuintes e a tributação justa com base no princípio da capacidade contributiva.

3.2.2.1.3 Controle do Poder Judiciário

A Constituição do Brasil de 1988 consagrou como princípio fundamental a

inafastabilidade da jurisdição ou inafastabilidade do controle judiciário. Acerca desse princípio, Silva (2014, p. 434) leciona que:

O art. 5º, XXXV, declara: a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito. Acrescenta-se agora ameaça a direito, o que não é sem consequência, pois possibilita o ingresso em juízo para assegurar direitos simplesmente ameaçados. Isso já se admitia, nas leis processuais, em alguns casos. A Constituição amplia o direito de acesso ao Judiciário, antes de concretização da lesão. A primeira garantia que o texto revela é a de que cabe ao Poder Judiciário o monopólio da jurisdição, pois sequer se admite mais o contencioso administrativo que estava previsto na Constituição revogada. A segunda garantia consiste no direito de invocar a atividade jurisdicional sempre que se tenha como lesado ou simplesmente ameaçado um direito, individual ou não, pois a Constituição já não mais o qualifica de individual, no que andou bem, porquanto a interpretação sempre fora a de que o texto anterior já amparava direitos, p. ex., de pessoas jurídicas ou de outras instituições ou entidades não individuais, e agora hão de levar-se em conta os direitos coletivos também

Por conta dessa garantia constitucional, o cidadão poderá, por exemplo, ingressar no Poder Judiciário quando o Estado lesar seus direitos de contribuinte, através da violação aos limites constitucionais ao Poder de Tributar. Nesse sentido, os Tribunais Superiores vêm realizando controle judicial sobre atos estatais que buscam onerar cada vez mais os contribuintes, para constatar essa afirmação, basta observar o teor das Súmulas que tratam de matéria tributária proferidas pelo Supremo Tribunal Federal¹¹ e pelo Superior Tribunal de Justiça¹².

3.3. Consciência Fiscal

Porto e Borges (2016, p. 32) ditam que o termo consciência fiscal

traduz o estado de espírito de quem conhece o valor de quanto paga e o seu esforço para manutenção dos serviços públicos. Em outras palavras, é a consciência que a carga tributária não pesa apenas nos ombros de quem tem o dever legal de efetuar o pagamento de tributos, mas também sobre os ombros de quem, como comprador de mercadorias ou tomador de serviços, paga um preço no qual estão embutidos os tributos.

A cidadania fiscal, nesse sentido, exige, como pressuposto de existência, que o cidadão/consumidor tenha ciência do quanto paga de tributo no valor da mercadoria que compra e de que o pagamento desse tributo tem uma finalidade relevante, que é, a de custear os serviços públicos essenciais.

¹¹ Como exemplo cita-se a Súmula 53 do STF: “Ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo art. 150, VI, “c”, da Constituição Federal, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades para as quais tais entidades foram constituídas”.

¹² Como exemplo cita-se a Súmula 386 do STJ: “São isentas de imposto de renda as indenizações de férias proporcionais e o respectivo adicional”.

Porto e Borges (2016) alertam que o encargo tributário recai em face dos contribuintes pelo fenômeno da repercussão ou translação do tributo. Isso significa que o fabricante ou fornecedor de um produto ou serviço no mercado acaba agregando ao preço do produto disponibilizado no comércio o valor do tributo a ser pago para o Fisco, o que acaba gerando, no final das contas, uma miopia fiscal, pois o contribuinte não enxerga claramente o impacto da tributação no preço que paga pelo produto ou serviço desejado.

Nesse seguimento, Cavalcante (2015) informa que no plano internacional existem medidas que visam combater a miopia fiscal: as denominadas *sales tax*, nos Estados Unidos, e o Imposto sobre o Valor Agregado (IVA), na União Europeia. Ambas são instrumentos de facilitação de informação para o consumidor do tributo que é pago no momento do pagamento de produtos ou serviços. Segundo a mencionada autora

Nos Estados Unidos, por exemplo, o *sales tax* vem descrito separadamente do valor do produto, sendo o valor da mercadoria a base de cálculo (subtotal) e logo abaixo o valor do tributo (*sales tax*), com o total do preço a pagar apresentado no final da nota. Este detalhe dá ao consumidor a noção exata do quanto ele transfere ao Estado. Isto é a devida informação fiscal no tempo pontual. Com este conhecimento, a sociedade tende a ter uma postura muito mais efetiva no controle das finanças públicas, principalmente, no gasto do Estado. Da mesma forma ocorre no âmbito da Comunidade Europeia com o Imposto sobre o Valor Agregado – IVA. Ao incidir no momento da compra ou da prestação do serviço já aparece destacado na nota fiscal emitida (2015, p. 373).

Portanto, é importante a implementação de medidas que tragam a devida informação do encargo tributário para o contribuinte/consumidor, para combater o que Cavalcante (2015) denomina de tributação oculta. Além de ser crucial fazer o contribuinte enxergar qual sua parcela de contribuição financeira para a sociedade.

Baleeiro (*apud* Porto e Borges, 2016), sobre essa temática, alerta que o contribuinte brasileiro vive em estado de anestesia fiscal, porquanto há uma rejeição maior da tributação considerada justa, a denominada tributação pessoal, cuja sensibilidade do Fisco em analisar a capacidade contributiva é maior, como é o caso do imposto de renda. Em contrapartida, existe uma indiferença no que tange aos denominados tributos indiretos ou tributos que recaem sobre o consumo e oneram os contribuintes com menor poder aquisitivo, como é o caso do imposto sobre a circulação de mercadorias.

No Brasil, com a finalidade de dar efetividade ao artigo 150, § 5º, da Constituição Federal de 1988, que abarca a necessidade da lei tratar sobre medidas para que os consumidores sejam aclarados acerca dos impostos que incidem sobre

serviços e mercadorias, foi editada a Lei nº 12.741 de 2012, com a finalidade de obrigar as empresas a divulgarem, em documentos fiscais ou equivalentes, o valor aproximado correspondente à totalidade dos tributos federais, estaduais e municipais, cuja incidência influi na formação dos respectivos preços de venda. Trata-se de importante medida para fomentar elementos da consciência fiscal no cidadão.

Impende salientar nesse ponto que, essa consciência fiscal não é adquirida isoladamente pelo cidadão. O cidadão, enquanto contribuinte é também consumidor, ou seja, é parte vulnerável na relação formada com o varejo. Nesse sentido, explicam Porto e Borges (2016) que quando o legislador impõe ao comerciante que exponha a discriminação dos tributos que incidiram, por exemplo, na venda de um produto, essa imposição é fundamentada no reconhecimento da vulnerabilidade e hipossuficiência do contribuinte.

Verifica-se, pois, que essa primeira nuance da consciência fiscal é concretizada, inicialmente, pelo reconhecimento do Estado dos direitos de informação do cidadão-contribuinte à discriminação dos valores dos tributos que recaem, principalmente, sobre o consumo, para que sejam aclarados sobre a forma como incide a carga tributária. Ademais, esse aspecto é também concretizado pela colaboração da iniciativa privada em fornecer as informações adequadas sobre oneração de tributos nos documentos fiscais hábeis.

Noutro aspecto, a consciência fiscal é abordada por Cavalcante (2015) no sentido de controle de aplicação dos tributos arrecadados pelo Poder Público. A essa luz, a referida autora destaca que

O cidadão-contribuinte preocupa-se com o tributo até o momento em que os valores são repassados para o Estado, mas depois, deixam de exercer o devido controle sobre os mesmos, como se não mais fosse a sua responsabilidade o devido controle social. Só quem ganha com essa postura desatento são os que exercem o controle do Poder Executivo e, muitas vezes, gastam o dinheiro público como se a si pertencesse. Se pagar tributos é um dever de cidadania, maior ainda é dever de controlar a sua aplicação. Isso é a consciência fiscal que aqui tratamos. O controle social das finanças públicas passa a ser um poder-dever do cidadão (2015, p. 372).

Mais uma vez, o dever de informação atribuído ao Estado é importante para fomentar a consciência fiscal, na medida em que o controle daquilo da aplicação dos recursos financeiros pelo governante só pode ser realizado quando há transparência das suas condutas. Esse dever de transparência é exigido na legislação brasileira, mais especificamente, na Lei de Responsabilidade Fiscal. O descumprimento desse dever leva ao que Cavalcante (2015) denomina de cidadania mitigada, na medida em

que a desinformação, em um sistema democrático, é vício que atinge a cidadania.

Sobre o tema, Abraham (2016, p. 57) escreve que

Um dos grandes méritos da Lei de Responsabilidade Fiscal foi o de estimular o exercício da cidadania na área financeira, por meio de mecanismos de transparência que criou e regulamentou. Além de instituir regulamentou, Além de instituir relatórios específicos para a gestão fiscal – Relatório Resumido de Execução Orçamentária, Relatório de Gestão Fiscal e Prestação de Contas – e determinar sua ampla divulgação, inclusive por meios eletrônicos, incentiva a participação popular nas discussões de elaboração das peças orçamentárias e no acompanhamento da execução orçamentária mediante audiência pública.

Essa informação fiscal, por muitas vezes, dotada de diversos termos técnicos, em que pese a exigência da legislação para uma transmissão de informações simplificada, demanda uma política de educação fiscal do contribuinte. Segundo Abraham (2016, p. 65):

A educação fiscal deve ser compreendida como uma abordagem didático-pedagógica capaz de interpretar as vertentes financeiras da arrecadação e dos gastos públicos, estimulando o cidadão a compreender o seu dever de contribuir solidariamente em benefício do conjunto da sociedade e, por outro lado, estar consciente da importância de sua participação no acompanhamento da aplicação dos recursos arrecadados, com justiça, transparência, honestidade e eficiência, minimizando o conflito da relação entre o cidadão contribuinte e o Estado arrecadador. A educação fiscal deve tratar da compreensão do que é o Estado, suas origens, seus propósitos e da importância do controle da sociedade sobre o gasto público, mediante a participação de cada cidadão, concorrendo para o fortalecimento do ambiente democrático.

Sobre a educação fiscal, Cavalcante (2015, p. 10) pontua que “a sociedade deve ficar alerta para a importantíssima questão da adequada aplicação dos recursos públicos e este é um espaço que os programas de educação fiscal devem enfatizar cada dia mais”. Então, Cavalcante (2015) alerta para a necessidade de o Poder Público implementar políticas de educação fiscal a fim de alimentar a consciência fiscal do contribuinte.

Acerca da relação entre a cidadania e a educação fiscal, Barbosa (2005, p. 01) pontua que

A cidadania é um processo em constante desenvolvimento na sociedade, e se aperfeiçoa à medida que o seu povo vai sendo educado e aprende a conhecer e exercitar direitos e obrigações. A cidadania não se esgota no exercício do direito do voto. Esta perspectiva não satisfaz se não for possível exercer certo controle sobre a prática política, as promessas de campanha e o condicionamento do voto à determinada ideologia. O voto é o instrumento utilizado pelo cidadão, quando já todas as armas lhe são tiradas e só lhes resta não voltar a eleger os políticos que descumprem seus programas eleitorais. Conhecer o tributo é um dos primeiros passos para o pleno exercício da cidadania. (...). A cidadania fiscal precisa ser incentivada. Dispositivos legais e decisões dos tribunais podem levar ao aperfeiçoamento de nossas práticas fiscais. Pedagogicamente, o Brasil será outro quando seu

povo conhecer o tributo que paga.

No Brasil, no âmbito federal, existe o Programa Nacional de Educação Fiscal (PNEF), com a finalidade de promover a educação fiscal para o cidadão. Segundo Abraham (2016, p. 65), esse Programa

(...) objetiva sensibilizar o cidadão para a função socioeconômica do tributo, levando a todos conhecimentos básicos sobre Administração Pública, incentivando o acompanhamento pela sociedade da aplicação dos recursos públicos, para, ao final, criar condições ideais de estabelecimento de uma relação harmoniosa entre o Estado e o cidadão. Tem como objetivo promover e institucionalizar a educação fiscal para o efetivo exercício da cidadania, visando o constante aprimoramento da relação participativa e consciente entre o estado e o cidadão e da defesa permanente das garantias constitucionais. Alicerça-se na necessidade de compreensão da função socioeconômica do tributo, da correta alocação dos recursos públicos, da estrutura e do funcionamento de uma Administração Pública pautada por princípios éticos e da busca de estratégias e meios para o exercício do controle democrático.

Na realidade, essas políticas de educação fiscal acabam sendo importantes tanto para a fiscalização dos recursos a serem aplicados para o suprimento das necessidades públicas quanto para o fortalecimento da participação democrática do cidadão nas decisões estatais. Assim, a educação fiscal acaba sendo pilar fundamental na concretização da consciência fiscal.

4 OS MECANISMOS PREMIAIS

4.1 A divergência da natureza jurídica dos prêmios na Teoria do Direito

Existe divergência notável na doutrina brasileira acerca da natureza jurídica dos prêmios. Destaca-se, nessa divergência, o embate jurídico travado entre Arnaldo Vasconcelos e Hugo de Brito Machado. Para o primeiro, os prêmios são considerados sanções, as denominadas sanções premiais. Para o segundo, os prêmios são prestações que fazem parte da estrutura da norma jurídica.

No deslinde do presente capítulo essa divergência, bem como, termos técnicos que gravitam em torno desse debate jurídico serão esclarecidos para o leitor, todavia, a princípio, essas posições doutrinárias foram invocadas para justificar a adoção de um termo neutro para nomear o capítulo, qual seja: mecanismos premiais. Ao longo deste capítulo será possível identificar se esses mecanismos premiais são sanções ou prestações emanadas da estrutura de uma norma jurídica.

4.2 Os significados da palavra sanção na Teoria do Direito

Na Teoria do Direito há multiplicidade de significados da palavra sanção. Para Machado (2010, p. 10) a palavra sanção “designa o ato pelo qual o Chefe do Poder Executivo manifesta sua concordância com um projeto de lei aprovado pelo Legislativo”. Essa é a sanção prevista no artigo 48 da Constituição Federal de 1988. Ainda segundo Machado (2010, p. 10), o termo sanção designa também a “consequência de uma atitude perante o direito”. Entendendo-se os prêmios como sanções, essa consequência pode ser punitiva, caso a atitude seja ilícita, ou a consequência será premial, caso a atitude seja lícita.

Neste trabalho, o enfoque será no termo sanção enquanto consequência de uma atitude perante o direito. Por conta disso, não haverá aprofundamento do significado do termo sanção. Na realidade, as atribuições de significado serviram, principalmente, para delimitar o foco a ser seguido e para evitar que o leitor faça confusões mentais terminológicas.

4.3 Norma e sanção jurídicas

Leciona Reale (2002, p. 64) que a sanção é “todo e qualquer processo de garantia daquilo que se determina em uma regra”. Nessa definição, Reale (2002) não faz referência a nenhuma regra específica, assim, a princípio, a sanção pode ser garantia de qualquer tipo de regra. No entanto, este trabalho analisa, especificamente, regras de caráter jurídico, sendo assim, buscar-se-á o exame da sanção enquanto garantia da regra jurídica.

Dentro de um raciocínio paralelo ao parágrafo anterior, é possível dizer que a sanção jurídica é a garantia da norma jurídica. Não cabe aqui analisar se a norma jurídica é ou não sinônimo de regra jurídica, mas tão somente, deixar clara a relação funcional entre a sanção jurídica e a norma jurídica.

Segundo Kelsen (1999), as sanções são atos de coerção estatuídos contra uma ação ou omissão determinada pela ordem jurídica. Prescreve Kelsen (1999) que as condutas passíveis de reação são escolhidas pela denominada ordem jurídica, que faz parte da ordem social. Essa reação da ordem jurídica, no formato de sanção, tem natureza cogente e é aplicada de modo imperativo, não sendo passível de esquiva arbitrária por um membro da sociedade. A questão então, é saber a razão pela qual a reação emanada pela ordem jurídica ante a realização de uma conduta deve, em determinados momentos, ser obrigatoriamente aplicada.

Inicialmente, é preciso ter em mente que a vida humana é cercada pela experiência normativa, assim, por esse panorama a sociedade é regida por uma cadeia de normas de diferentes espécies. É possível entender a regência dessa cadeia normativa invocando a explanação da classificação dos grupos sociais de Charles Cooley. Para Cooley (1909), os grupos sociais podem ser divididos em três campos distintos: grupos primários, grupos intermediários e grupos secundários.

Os grupos primários correspondem aos grupos que o indivíduo fará parte desde o seu nascimento. Ninguém escolheu inicialmente o meio social onde nasceria ou o bairro que inicialmente moraria ou a família a qual pertenceria, ou ainda, a primeira escola que frequentaria, isso tudo já estava previamente estabelecido como grupo. Portanto, os grupos primários são as primeiras organizações que o indivíduo pertencerá, como por exemplo, a família, o conjunto de amigos e os vizinhos do bairro onde reside. Trata-se, em verdade, da inserção do ser humano na sociedade. Cabe aqui, invocar o pensamento de Durkheim (1999), pois segundo ele, o indivíduo não

possui o direito inicial de escolher o grupo/organização que viverá, tendo em vista que tudo já está preparado para ele (os sistemas – político, religioso, financeiro, jurídico – já estão todos prontos). Assim sendo, no processo vivido na atualidade, não se constrói basicamente nada, o que se faz é transformar o ambiente que foi construído.

Por outro lado, os grupos secundários são aqueles construídos pelo indivíduo ao longo da vida, bem como aqueles em que o membro da sociedade escolheu fazer parte. Até uma certa fase da vida, o indivíduo desfruta, de forma mais acentuada, dos grupos primários, posteriormente, ele passa a ter interação com os grupos intermediários: como a escola, os colegas de escola, os professores da escola etc. Todavia, chega uma época da vida – como na adolescência, por exemplo – em que o indivíduo irá escolher/construir as organizações que fará parte – tais escolhas podem ser ou não dotadas de racionalidade – ou seja, o sujeito passa a fazer determinadas opções por certos grupos, e isso, é tido como uma atribuição desse sujeito. Assim, a partir do momento que o indivíduo passa a existir para a sociedade, do ponto de vista da escolha, ele passa a construir e pertencer aos grupos secundários. Nessa fase, o sujeito escolhe, por exemplo, a sua carreira profissional, o gosto pelo estilo de vestuário, o gosto pelo mundo do consumo, suas preferências musicais.

A verdade é que, independentemente do grupo escolhido pelo indivíduo emancipado, a sua liberdade, como consequência das preferências desencadeadas pelas escolhas do sujeito, é inexistente. Isso significa dizer que até mesmo quando alguém escolhe criar sua própria organização, ele não é completamente livre. Em outras palavras, a passagem dos grupos primários para os grupos secundários não significa a conquista da liberdade para guiar as ações de forma arbitrária, porquanto, como explica Bobbio (2001, p. 23-24), “acreditamos ser livres, mas na realidade, estamos envoltos em uma rede muito espessa de regras de conduta que, desde o nascimento até a morte, dirigem nesta ou naquela direção as nossas ações”. Por isso, se falou anteriormente que a experiência humana é regida por uma cadeia normativa.

Nas escolas infantis, por exemplo, que são grupos intermediários, há regras que determinarão as condutas que indicarão bons ou maus comportamentos dos alunos, e, dependendo da natureza do comportamento, o aluno poderá ser punido ou premiado. Já nas indústrias, que fazem parte dos grupos secundários, o proprietário elabora um estatuto composto por regras que deverão ser cumpridas por seus funcionários. Nas igrejas, que também fazem parte dos grupos secundários, as autoridades religiosas estabelecem regras de condutas para os fiéis. Portanto, existe

uma variedade e multiplicidade de normas, além das normas jurídicas. Sobre isso, Bobbio (2001, p. 26) aponta que existem também “preceitos religiosos, regras morais, sociais, costumeiras, regras daquela ética menor que é a etiqueta, regras de boa educação, etc.”.

Como dito anteriormente, as sanções são garantia de que as regras serão cumpridas. Pois bem, se existe uma variedade e multiplicidade de normas, existe também uma variedade e multiplicidade de sanções. A questão, portanto, é saber por qual motivo, dentre essa variedade e multiplicidade de sanções que garantem o cumprimento de múltiplas normas, são as sanções jurídicas que carregam a possibilidade de serem obrigatoriamente aplicadas.

Respondendo de forma direta, esta possibilidade existe em virtude da nota distintiva do Direito em relação a outros conjuntos normativos presentes na sociedade, como a ética, a moral, a religião ou as normas de trato social. Destacam-se, nesse ponto, três teorias que desejam demonstrar qual a verdadeira nota distintiva do Direito: a teoria da coação em ato ou teoria da coação, a teoria da coação em potência ou teoria da coercibilidade e a teoria da bilateralidade atributiva.

Explica Reale (2002, p. 48), que os adeptos da teoria da coação acreditam ser a força elemento essencial do mundo jurídico, “é imanente a ele, e, portanto, inseparável dele”. Já para os pensadores da teoria da coercibilidade, “a coação no Direito não é efetiva, mas potencial, representando como que uma segunda linha de garantia da execução da norma, quando se revelam insuficientes os motivos que, comumente, levam os interessados a cumpri-la”. Então, para a primeira teoria aqui mencionada, um contrato feito entre dois sujeitos será cumprido na medida em que as partes serão forçadas a obedecerem as cláusulas contratuais tuteladas pela ordem jurídica, sendo assim, essa teoria não enxerga a voluntariedade do cumprimento contratual, não vê, portanto, a voluntariedade no mundo jurídico. Enquanto isso, utilizando o mesmo exemplo, para a segunda teoria, a voluntariedade das partes não tem qualquer relação com a coação empregada, em primeiro plano, pelo ordenamento jurídico, todavia, caso descumpram o contrato, haverá garantia de execução da norma pelo ordenamento jurídico, aqui, portanto, a força é potencial, utilizada em segundo plano, e não imanente.

Reale (2002) ressalta que, atualmente, não há contentamento dos pensadores jurídicos pelas teorias da coação ou da coercibilidade, pois estes estão “procurando penetrar mais adentro na experiência jurídica, para descobrir a nota distintiva

essencial do Direito”. Segundo Reale (2002), essa nota distintiva essencial é a pautada na teoria da bilateralidade atributiva. A bilateralidade atributiva é

uma proporção intersubjetiva, em função da qual os sujeitos de uma relação ficam autorizados a pretender, exigir, ou a fazer, garantidamente, algo. Esse conceito desdobra-se nos seguintes elementos complementares: a) sem relação que uma duas ou mais pessoas não há Direito (bilateralidade em sentido social, como intersubjetividade); b) para que haja Direito é indispensável que a relação entre os sujeitos seja objetiva, isto é, insuscetível de ser reduzida, unilateralmente, a qualquer dos sujeitos da relação (bilateralidade em sentido axiológico); c) da proporção estabelecida deve resultar a atribuição garantida de uma pretensão ou ação, que podem se limitar aos sujeitos da relação ou estender-se a terceiros (atributividade) (p. 50, 2002).

Os indivíduos estabelecem relações naturais ao longo da vida, essas relações podem ou não ser jurídicas, podem ou não, portanto, serem relações dotadas de bilateralidade atributiva. O que determina se uma relação é jurídica ou não é a própria norma jurídica. Assim, leciona Bobbio (2001, p. 43) que

relação jurídica é aquele que, qualquer que seja o seu conteúdo, é tomada em consideração por uma norma jurídica, é subsumida por um ordenamento jurídico, é qualificada por uma ou mais normas pertencentes a um ordenamento jurídico.

Então, adaptando um exemplo utilizado por Reale (2002) em sua obra “Lições preliminares de direito”, para a ordem moral é correto patrocinar um amigo que requereu ajuda financeira em virtude da sua falência, porém, a conduta do patrocínio não é exigível. O amigo que deixou de patrocinar pode até sofrer uma sanção, mas uma sanção de ordem moral. Alguns podem achar que sua conduta foi incorreta, todavia, a conduta não confrontou a ordem jurídica. Ainda, ao não ajudar o amigo falido, o sujeito poderá ser tomado pelo remorso, sentimento que Reale (2002) enxerga como uma espécie de sanção interna. Mesmo assim, essas sanções de ordem moral não tornam obrigatória a conduta do indivíduo que recusou a ajuda ao amigo falido. Caso a ordem jurídica tornasse essa conduta uma norma, a concretização do patrocínio não dependeria tão somente da solidariedade do sujeito em condições de ajudar o amigo falido, mas, nesse caso, a concretização estaria garantida por uma ordem normativa objetiva, pois independe da subjetividade dos partícipes. Nos dizeres de Reale (2002, p. 50):

essa validade objetiva e transpessoal das normas jurídicas, as quais se põem, por assim dizer, acima das pretensões dos sujeitos de uma relação, superando-as na estrutura de um querer irredutível ao querer dos destinatários, e o que se denomina heteronomia.

Através do exemplo apresentado no parágrafo anterior, é possível vislumbrar a

bilateralidade atributiva do Direito. No caso, existe relação que une duas pessoas, fato que revela a denominada intersubjetividade, contudo, essa relação, por si só, não é suficiente para que floresça o direito, é preciso também que essa relação seja objetiva e transpessoal. Isso significa dizer que as obrigações acordadas no bojo dessa relação devem ser cumpridas independente da boa ou má vontade dos sujeitos que se relacionam. Esta é justamente a heteronomia do Direito. Nesse sentido, Reale (2002, p. 47-48) explica que

Nem todos pagam imposto de boa vontade. No entanto, o Estado não pretende que, ao ser pago um tributo, se faça com um sorriso nos lábios; a ele, basta que o pagamento seja feito nas épocas previstas. Nada mais absurdo e monstruoso do que a idealização de um *homo juridicus*, modelado segundo o Direito e destinado a praticá-lo com rigorosa fidelidade às estruturas normativas. Há, no Direito, um caráter de “alheidade” do indivíduo, com relação à regra. Dizemos, então, que o Direito é heterônomo, visto ser posto por terceiros aquilo que juridicamente somos obrigados a cumprir.

Além da intersubjetividade e da heteronomia, que se desdobram em bilateralidade objetiva, essa relação de bilateralidade necessita de atribuição de garantia do seu cumprimento. Então, se a norma jurídica ditar que a obrigação deve ser cumprida, essa obrigação é exigível caso a relação estabelecida entre os sujeitos acordantes seja válida para o ordenamento jurídico. Caso a obrigação não seja cumprida, a sanção poderá ser aplicada para forçar o cumprimento da avença.

Outro ponto relevante é saber quem é o responsável por aplicar a sanção. Segundo Reale (2002), o Estado é o responsável, ou melhor, o Estado “é a organização da Nação em uma unidade de poder, a fim de que a aplicação das sanções se verifique segundo uma proporção objetiva e transpessoal”. Assim, segundo Reale (2002, p. 68), mesmo que existam “organismos de coação fora do Estado, é neste que tal fato se reveste de maior intensidade e vigor”.

4.4 Prêmios: sanções ou prestações?

No início do presente capítulo ficou registrado que há divergência acerca da natureza dos prêmios na Teoria do Direito. Relembra-se que para Hugo de Brito Machado os prêmios são prestações que integram a estrutura da norma jurídica. Já para Arnaldo Vasconcelos os prêmios são sanções.

Machado (2010, *passim*) sustenta que

a consideração do prêmio como sanção teria o mérito de demonstrar que o Direito não é coativo, no sentido de que prescinde da coação para existir (...)

O prêmio, na verdade não é sanção, mas simplesmente uma prestação integrante da estrutura de outra norma, e isto não quer dizer que a coação integre a estrutura normativa. Nem quer dizer que o prêmio não seja um instrumento de estímulo às condutas lícitas, desejáveis, normais, ou até para estimular o que Arnaldo Vasconcelos denomina conduta "sobrenormal, ou a adesão a um mais, que ultrapassa o ordinariamente estabelecido para todos (...) Preferimos entender que a sanção é uma consequência da não prestação, e que o prêmio faz parte de uma norma distinta, como prestação. Para concluirmos que o prêmio é uma prestação não é necessário rejeitar a estrutura da norma, preconizada pela teoria egológica. Basta que, advertido da diferença entre norma jurídica e dispositivo de lei, se admita que um dispositivo de lei pode conter mais de uma norma, assim como uma norma pode estar dividida, parte em um e parte em outro, ou em outros dispositivos de lei. E isto está longe de ser novidade para os estudiosos da Teoria Geral do Direito. Ressalte-se, finalmente, que a consideração do prêmio como sanção é inteiramente inútil. Em nada serve à Teoria do Direito. Aceitamos a argumentação dos que defendem a sanção premial, no que diz respeito a sua finalidade. O prêmio na verdade tem por fim estimular condutas desejáveis. E talvez seja mesmo mais eficaz do que a sanção, para o fim de evitar os cometimentos contrários ao Direito. Isto tudo, porém, não quer dizer que ele seja uma sanção. Sua qualificação como tal, na verdade, é inútil. E além de inútil é inconveniente, porque torna necessária essa esdrúxula qualificação: sanção premial. (...). Finalmente, o argumento segundo o qual o prêmio é uma espécie de sanção porque é um estímulo a condutas normais, ou sobrenormais, é uma falácia. Incluir o prêmio na categoria das sanções, denominando-o sanção premial, nada acrescenta em sua utilidade como estímulo às condutas normais, ou sobrenormais.

Por outro lado, Vasconcelos e Araújo (2017, *passim*) explanam que

O impasse reside no fato de que muitos juristas ignoram o conceito de sanção como consequência da perinorma e apenas o empregam como sinônimo de penalidade. A consequência de se aceitar essa presunção é que a norma jurídica (e o Direito) consistiria eminentemente em uma ameaça permanente aos destinatários, coagindo-lhes de forma incessante para assegurar a respeitabilidade do ordenamento. Na modernidade, esse problema da tentativa de incursão da força e da coação na essência do Direito remonta a Immanuel Kant, e foi fortalecido por Ihering e Kelsen. Tanto no âmago dos cientistas do Direito como no imaginário de outros estudiosos não juristas, como Jürgen Habermas e Paul Ricoeur, o equívoco se confirma. Conforme aponta Arnaldo Vasconcelos (2001), o erro fundamental cometido por todos esses autores foi o de confundir Direito com Estado. De fato, há na Ciência Política o clássico conceito de Max Weber (2003, p. 19), segundo o qual o Estado "conseguiu o monopólio do uso legítimo da força física como meio de dominação nos limites de um território". Segundo essa concepção, o Estado seria, assim, o ente com monopólio do uso da coação. Ainda que se aceite essa concepção, transcendê-la do Estado para o Direito, como se houvesse identidade entre ambos, seria ainda um erro crucial. Identificar o Estado com o Direito, como se este não existisse fora daquele, é ignorar, completamente, tanto a existência do Direito natural como a ocorrência de normas e de regimes jurídicos privados, como foi o contratualismo durante boa parte da Era Feudal (SALDANHA, 2005). Resulta descabido o argumento de que o Direito seria, em sua essência, coativo. Em virtude da especificidade da essência do ser, não se pode cogitar que um atributo meramente eventual, que pode ou não ocorrer, constituísse a essência. Não se pode fazê-lo porque, no momento em que essa eventualidade deixasse de ocorrer, a essência desapareceria e, sem ela, o "ser" simplesmente deixaria de ser. Cogitar nessa possibilidade é simplesmente realizar um verdadeiro malabarismo metafísico para adequar as propriedades da essência ao mero dissabor dos desejos e da imaginação pessoais. Aquilo que compõe a essência é, por definição, uno, imutável, permanente. Jamais poderia a essência padecer de eventualidade

conforme as variáveis do mundo fenomênico, sendo essa mais uma verificação da já mencionada incapacidade de os conteúdos afetarem as formas. Dessa maneira, a essência do Direito é aquilo que lhe é enquanto é. Se houver alguma possibilidade, ainda que ínfima, de haver Direito sem coação, não pode pertencer à essência, mas apenas pode se revelar como um aspecto de sua existência. Indaga, de forma retórica, Goffredo Telles Júnior (2008, p. 91): “Se a norma jurídica for definida por meio da coação, seria natural perguntar em que consiste a norma jurídica antes da violação dela”. Se o Direito fosse sempre coativo, somente haveria direito após a violação da norma jurídica. Percebem-se dois equívocos comuns à doutrina jurídica: primeiro, que a coação não faz parte da essência do Direito; segundo, que a coação não se confunde com a sanção. Ao passo que a coação é, na verdade, mero instrumento accidental do Direito, a sanção é um elemento da estrutura lógico-formal da norma jurídica, é precisamente a consequência da perinorma. A sanção serve de mero veículo incidental para o caso de não cumprimento da conduta ideal prescrita na endonorma em seus exatos termos. Esse veículo pode desembocar na autorização para que se proceda à coação, como último recurso. Mas pode também não fazê-lo, como sói ocorrer muitas vezes. A sanção, como elemento da perinorma na estrutura lógico-formal da norma jurídica, é apenas um casulo que pode ser preenchido com determinações diversas. O que se chama sanção é apenas uma consequência de um dos juízos hipotético-condicionais que formam o juízo disjuntivo da norma. Como forma, a sanção pode ser preenchida por conteúdos diversos. Será dita sanção punitiva se, no caso concreto, a sanção for uma consequência negativa por uma conduta a menor da desejável, ou será dita sanção premial se, no caso concreto, a sanção for uma consequência positiva por uma conduta a maior da desejável, sobrecomum. Sendo a sanção pertencente ao mundo das formas lógicas, seu conteúdo prescritivo, quer seja ele positivo, quer negativo, premial ou punitivo, não lhe afetará em sua natureza. A essência da sanção está precisamente em ser a consequência prescrita na perinorma, e essa essência não é influenciada pelo conteúdo que lhe preencherá, como forma que é. Logo, seja esse conteúdo punitivo ou premial, a sanção continuará a ser o que é, pois sua essência formal não é afetada pelas variáveis do mundo das coisas que existem. Por essa razão, não se pode concordar com o entendimento de Hugo de Brito Machado (2014, p. 351), para quem apenas a sanção punitiva pertenceria ao conseqüente da perinorma, ao passo que a sanção premial seria, na verdade, o conseqüente de outra endonorma diversa e autônoma: “O prêmio, na verdade, não é sanção, mas simplesmente uma prestação integrante da estrutura de outra norma [...]”. Essa diferença no tratamento lógico-formal entre uma sanção punitiva e uma sanção premial, na estrutura da norma jurídica, fundamentada apenas no conteúdo da sanção, não pode prosperar. Isso porque, dada a estrutura formal da norma jurídica, apenas sob o ponto de vista formal é que se poderia realizar alguma distinção, jamais com base em seu conteúdo. Pela mesma razão que a existência não afeta a essência, o conteúdo punitivo ou premial da sanção não pode afetar sua forma lógica. Os critérios balizadores de uma aproximação ou de um distanciamento entre elementos endonormativos ou perinormativos das normas jurídicas devem ser feitos sempre com base em critérios lógico-formais, nunca com base em seu conteúdo.

À primeira vista, o embate jurídico apontado acima pode ser sintetizado como uma divergência acerca da verdadeira estruturação da norma jurídica. Para que esse problema seja confirmado, é preciso entender como a norma jurídica é estruturada segundo a teoria egológica de Carlos Cossio, teoria essa que foi invocada pelos dois autores divergentes em seus trabalhos.

Antes disso, é preciso ter em mente que nem toda norma jurídica tem por objetivo imediato disciplinar o comportamento dos indivíduos ou dos grupos sociais, isso significa que nem toda norma jurídica pode ser vista sob a perspectiva kelseniana de que “a norma jurídica é sempre redutível a um juízo ou proposição hipotética, na qual se prevê um fato (F) ao qual se liga uma consequência (C)”. Reale (2002) menciona que existem também normas que objetivam organizar e estruturar o funcionamento dos órgãos do Estado ou que fixam atribuições, na ordem pública ou privada, que são denominadas normas de organização. Desse modo, segundo Reale, “nestas espécies de normas nada é dito de forma condicional ou hipotética, mas sim categórica, excluindo qualquer condição”, assim, estas normas são fundadas em um juízo categórico, e não hipotético.

Hans Kelsen identificou a estrutura lógico-formal da norma jurídica de forma diferente da identificação promovida por Carlos Cossio. Nesse sentido, Vasconcelos e Araújo (2017, *passim*) dissertam que:

Ao estudar a estrutura lógico-formal da norma jurídica, Hans Kelsen (1986) a identificou como se fora um juízo hipotético-condicional, segundo o qual, na norma, se identificariam dois elementos: uma hipótese prevista e uma consequência prescrita. A relação lógica entre ambos os elementos, segundo Kelsen, é regida pelo operador lógico condicional, que, conforme exposto oportunamente, exprime um vínculo de implicação entre o elemento hipotético e a consequência, de modo que, uma vez ocorrida aquela, esta também o é: dada determinada hipótese, deve ser uma consequência. Esse juízo hipotético-condicional exprime um dever-ser, segundo o qual, dada uma hipótese específica, deve ser uma consequência respectiva, ambos os elementos pré-determinados na norma. Ocorre que, por estipular um dever-ser (uma norma deôntica), esse juízo hipotético-condicional necessita de uma garantia da sua validade e da respeitabilidade de seus efeitos. Para tanto, há outro juízo, também hipotético-condicional, que elenca, como sua hipótese, não a conduta (consequência) originariamente desejada, mas sim sua eventual violação, ao que estabelece uma consequência sancionatória. Ocorre que, para Kelsen, o cerne da norma jurídica é não a conduta pretendida, mas a sanção pelo seu descumprimento. O autor não apenas albergou o ilícito ao Direito, mas lhe conferiu um lugar de destaque ao se referir à norma sancionatória como verdadeira “norma primária”, ao passo que a norma que estipularia a conduta desejada seria meramente uma “norma secundária”. A concepção de Kelsen, por isso mesmo bastante criticada, restou formulada na seguinte configuração: caso não ocorra a consequência C, deve ser a sanção S (norma primária); dada hipótese H, deve ser a consequência C (norma secundária). A consequência prática está em que o Direito, para Kelsen, orbita em torno do ilícito, o que não é de modo algum uma conduta antijurídica, já que, ao contrário, esse ilícito é o pressuposto hipotético da medida sancionatória, a norma primária. (...). Ao contrário de Kelsen, Carlos Cossio (1964) concebeu a norma jurídica não como um juízo hipotético-condicional, mas sim como um juízo disjuntivo. Sabe-se que, dentre os juízos disjuntivos, há o inclusivo e o exclusivo, como foi demonstrado oportunamente. A diferença entre ambos, rememore-se, reside em que o juízo disjuntivo inclusivo admite a ocorrência simultânea de ambas as proposições, como na comunicação: “um ou outro ou ambos”, ao passo em que o juízo disjuntivo exclusivo não o admite: “apenas um ou outro,

mas jamais ambos”. À diferença de Kelsen, que atribuiu primariedade à norma sancionadora, Cossio apenas a concebeu como suporte (perinorma) à conduta desejada, de modo que o cerne da norma deve ser não a sanção, ou a força (em sua concepção), mas sim a conduta pretendida dentro da normalidade. A sanção que, para Kelsen, é o cerne do Direito, para Cossio, passa a ser mero suporte à endonorma, mas ambos ainda a concebem no sentido meramente coativo.

Para ficar clarividente as visões estruturais da norma jurídica, basta imaginar, por exemplo a norma que prevê o imposto sobre propriedade de veículo automotor. Nessa norma, o cidadão que for proprietário de veículo automotor deverá pagar o referido imposto, contudo, caso não cumpra sua obrigação de pagamento, sofrerá as consequências de uma sanção. Na visão de Kelsen (1999), a norma primária é configurada nos seguintes moldes: caso ocorra a não realização do pagamento, ou seja, a não realização da consequência (C), a sanção deve ser aplicada (S); já a norma secundária é posta da seguinte maneira: caso ocorra a aquisição de propriedade de veículo automotor, ou seja, a realização da hipótese prevista em norma (H), então o pagamento do tributo deve ser realizado (C). Percebe-se, então, que Kelsen “conferiu um lugar de destaque ao se referir à norma sancionatória como verdadeira “norma primária”, ao passo que a norma que estipularia a conduta desejada seria meramente uma “norma secundária” (VASCONCELOS e ARAÚJO, 2017, p. 72). Não é por outro motivo que Vasconcelos observa que para Kelsen o Direito orbita em torno do ilícito, justamente em razão do destaque dado pelo jurista austríaco à norma sancionatória.

Já para Carlos Cossio, a norma jurídica é disjuntiva inclusiva, sendo apresentada da seguinte forma:

dada hipótese H, deve ser a consequência C, ou, dado o não cumprimento da consequência C, deve ser a sanção S. Nessa concepção, o cerne da norma passa a ser o modal disjuntivo (“ou...”) que une dois juízos hipotéticos (“deve ser”), não mais os operadores deônticos isoladamente (VASCONCELOS e ARAÚJO, 2017, p. 72).

Assim, utilizando ainda o exemplo do parágrafo anterior, a forma lógica da norma é apresentada da seguinte maneira: caso ocorra a aquisição de propriedade de veículo automotor, ou seja, a realização da hipótese prevista em norma (H), então o pagamento do tributo deve ser realizado (C), ou, dada a realização do pagamento, portanto, a não realização da consequência (C), a sanção deve ser aplicada (S).

Outrossim, sobre a estrutura da norma vista sob a perspectiva da teoria egológica de Cossio, Vasconcelos e Araújo (2017, p. 73) explicam que

Ao se recortar a norma completa exatamente em seu disjuntor, tem-se o que

Cossio denominou endonorma e perinorma. A última é o juízo hipotético-condicional sancionador, um verdadeiro suporte à endonorma, que, a seu turno, seria a hipótese condicionante da conduta desejada, dentro da normalidade.

A essa luz, a endonorma é “a proposição que enuncia um dever, impõe uma conduta, verificada uma hipótese” (BETIOLI, 2011, p. 176), assim, essa parte da estrutura normativa é formulada do seguinte modo: se for H, então deve ser C. Nesse caso, “H” é a hipótese prevista em norma e “C” é a conduta obrigatória a ser seguida. Já a perinorma é proposição que enuncia desconformidade com a conduta imposta pela endonorma e a sanção decorrente da transgressão da conduta exigida, portanto, essa engrenagem da estrutura normativa pode ser vista como: se for não C, então deve ser S. Aqui, “não C” é o não cumprimento da conduta imposta e “S” a sanção aplicável ao violador da conduta.

Conhecida a estrutura da norma jurídica segundo a teoria egológica, é possível agora demonstrar se o embate acerca da natureza dos prêmios da Teoria do Direito é focado em uma problemática estrutural. Nessa perspectiva, Arnaldo Vasconcelos entende que os prêmios ou recompensas fazem parte da perinorma, enquanto consequência jurídica positiva do cumprimento da obrigação prevista na endonorma. Dessa forma, é viável identificar a fórmula que demonstra a sanção premial na estrutura da norma jurídica por meio da conjugação de três proposições hipotéticas: se for H, então deve ser C (endonorma); se for não C, então deve ser Spu (perinorma negativa, sendo que Spu é a sanção punitiva); se for C, então deve ser Spr (perinorma positiva, sendo que Spr é a sanção premial).

Dentro da mesma perspectiva, Hugo de Brito Machado enxerga os prêmios como prestações alocadas na endonorma, quando prescreve que “a sanção é uma consequência da não prestação, e que o prêmio faz parte de uma norma distinta, como prestação”. Com isso, invocando a conjugação com três proposições hipotéticas anteriormente utilizada, a fórmula que apresenta a prestação premial na estrutura da norma jurídica é disposta da seguinte maneira: se for H₁, então deve ser C₁ (endonorma₁); se for não C₁, então deve ser S (perinorma); se for C₂, então deve ser P₂ (endonorma₂, sendo que C₂ é a conduta que excede positivamente a conduta esperada em C₁, e, P₂ é o prêmio em formato de prestação).

Nessa ótica puramente formal, o embate estrutural, por si só, não é capaz de solucionar a divergência, sendo necessário outro critério para definir o que de fato são os prêmios. Retorna-se, nesse ponto, à definição de sanção proferida por Miguel

Reale, qual seja, a de que a sanção é todo e qualquer processo de garantia daquilo que se determina na norma jurídica. Nesse sentido, o prêmio é garantia da norma jurídica de conduta, pois tem por finalidade estimular condutas desejáveis (MACHADO, 2010).

Pode-se argumentar que o prêmio não pode ser concebido como garantia, tendo em vista que há possibilidade de não concessão do prêmio, e, a não ocorrência da concessão do prêmio demandaria uma sanção repressiva, com isso, em última análise, os prêmios seriam meras prestações garantidas por uma punição. Todavia, esse argumento é insustentável na medida em que há também possibilidade de não cumprimento da punição imposta ao infrator da conduta. Em verdade, o que sustenta a possibilidade de cumprimento da conduta imposta pela norma é a bilateralidade atributiva do Direito, sendo a sanção parte do processo de garantia do que se determina na norma jurídica.

Nessa lógica, os prêmios são considerados sanções enquanto garantia do cumprimento do conteúdo emanado da norma jurídica. Trata-se da formulação mais simples para solucionar o antagonismo das teorias apresentadas, porquanto evita que dois termos distintos – prestação e sanção – tenham a mesma função dentro da estrutura da norma jurídica, que é a função de garantia. Sustenta-se essa afirmação no princípio segundo a qual a melhor teoria é a de formulação mais simples. Inclusive, impende salientar que esse princípio foi invocado por Hugo de Brito Machado para sustentar sua posição. Desta maneira, no presente trabalho, os prêmios serão vistos como sanções.

Outro argumento que reforça a consideração dos prêmios como sanções é sustentado por Bobbio (2007, p. 21-22). Segundo o autor italiano,

o papel do direito na sociedade é comumente considerado do ponto de vista da sua função predominante, que sempre foi aquela, mais passiva que ativa, de proteger determinados interesses mediante a repressão de atos desviantes. Não há dúvida de que a técnica das sanções negativas é a mais adequada para desenvolver esta função, a qual é, ao mesmo tempo, protetora em relação aos atos conformes e repressivas em relação aos atos desviantes. Contudo, a partir do momento em, devido às exigências do Estado assistencial contemporâneo, o direito não mais se limita a tutelar atos conformes às próprias normas, mas tende a estimular atos inovadoras – e, portanto, a sua função não é mais apenas protetora, mas também promocional –, surge, paralelamente ao emprego quase exclusivo das sanções negativas, as quais constituem a técnica específica da repressão, um emprego, não importa se ainda limitado, de sanções positivas, que dão vida a uma técnica de estímulo e propulsão a atos considerados socialmente úteis, em lugar da repressão de atos considerados socialmente nocivos.

Portanto, a ampliação do papel do direito na sociedade modificou a estrutura

da garantia de cumprimento da norma jurídica. Assim, não há mais espaço somente para considerar a sanção em seu aspecto negativo.

4.5 As espécies de prêmios

Bobbio (2007) identifica diversas espécies de prêmios quando da aplicação da sanção positiva. Essa identificação tem como pressuposto a noção de que as sanções negativas são reações de restituição do mal ao mal e as sanções positivas são reações de restituição do bem ao bem. Em vista disso, para Bobbio (*ibidem*), os prêmios são reações benéficas ante a realização de condutas também benéficas. Essas reações benéficas podem ser compreendidas em diversas espécies.

Leciona o jurista italiano que, dentro de uma primeira classificação tradicional, os bens do prêmio podem ser materiais, imateriais e mistos. Bobbio (2007) não conceitua, nem exemplifica o que poderiam ser bens do prêmio materiais, imateriais e mistos, contudo, o escritor traz exemplos do que viria a ser o mal do castigo material, imaterial e misto, ao descrever que

o mal do castigo pode ser material (por exemplo, o confisco do patrimônio), imaterial (por exemplo, uma censura pública) ou misto (por exemplo, a perda de um direito que é meio para adquirir ou buscar para si vantagens materiais e imateriais) (2007, p. 24-25).

Através desses exemplos é presumível como podem ser os bens do prêmio materiais, imateriais e mistos. Nesse rumo, o bem do prêmio material pode ser a concessão de um desconto para o contribuinte que paga o tributo antecipadamente, já o imaterial pode ser uma honraria, por fim o misto pode consistir no ganho de um direito para adquirir ou buscar para si vantagens materiais ou imateriais.

Na órbita de classificação diversa, Bobbio (2007) assenta que os bens do prêmio poderão ser econômicos (por exemplo, a concessão de desconto ao contribuinte que paga um imposto antecipadamente), sociais (por exemplo, o direito a visitar uma área reversada a comunidades protegidas pelos órgãos estatais, em razão da sua representatividade histórica), morais (por exemplo, premiação de honra ao mérito) e jurídicos (por exemplo, os privilégios concedidos ao réu que delata os seus parceiros de crime).

4.6 As funções dos prêmios

Ao estabelecer as distinções entre as sanções positivas e as sanções negativas, Bobbio (2007) acaba revelando as funções dos prêmios no âmbito jurídico. Tais funções podem ser divididas em: atributiva e privativa; retributiva e compensatória; preventiva e sucessiva. Desde logo, cabe ressaltar que as funções têm como objeto comum o comportamento do indivíduo. Ainda cabe dizer que essas funções são distribuídas de igual modo no âmago das sanções negativas.

Extrai-se a essência das funções atributiva e privativa quando Bobbio (2007, p. 24-25) menciona que “o bem do prêmio pode consistir tanto na atribuição de uma vantagem quanto na privação de uma desvantagem”. A atribuição de uma vantagem, portanto, corresponde à função atributiva, enquanto a privação de uma desvantagem corresponde à função privativa.

No que tange às funções retributiva e compensatória, a função retributiva consiste em “uma reação favorável a um comportamento vantajoso para a sociedade”, enquanto isso, a função compensatória visa “compensar o agente pelos esforços e pelas dificuldades enfrentadas, ou pelas despesas assumidas, ao proporcionar à sociedade uma vantagem” (BOBBIO, 2007, p. 26).

No que diz respeito às funções preventiva e sucessiva, a função preventiva trata das “medidas que tendem a promover o comportamento desejado, suscitando uma esperança”, já a função sucessiva é representada pelas “medidas que se seguem ao comportamento, com uma reação favorável quando o comportamento é o desejado” (BOBBIO, 2007, p. 26).

4.8 A concessão de prêmios e a efetividade das normas jurídicas que regulam Políticas Públicas

O tópico anterior demonstrou que as sanções, sejam elas positivas ou negativas, interagem diretamente com o comportamento humano. Por essa interação direta das sanções com o comportamento humano, há quem estabeleça relação entre a teoria do reforço de Skinner e as funções da sanção positiva na concepção de Bobbio.

O estabelecimento dessa relação não é estranho, na medida em que Skinner já analisou o aspecto funcional das regras, enquanto estímulos especificadores de

contingência, no comportamento humano (MALAVAZZI e PEREIRA, 2016). Por esse ângulo, SOARES e MARTINS (2015, p. 378) preconizam que

A teoria do reforço positivo e negativo proposto pelos behavioristas de Skinner propõem que o comportamento pode aumentar sua frequência na medida em que seja reforçado por um estímulo. A ideia entronizada por Bobbio no tocante as sanções premiaias trazem a proposta de recompensas ou prêmios. A sintonia pode ser costurada na medida em que legislações tragam incentivos para que pessoas cumpram as obrigações estampadas.

Esse tipo de relação é objeto de estudo da denominada teoria analítico-comportamental do direito, nesse sentido Aguiar e Haber (2017, p. 263) explicam que

A teoria analítico-comportamental do direito insere-se em novo panorama do estudo jurídico, surgido a partir da adoção de conceitos de outras ciências pela ciência jurídica. Propõe uma nova dimensão da relação entre direito e fatos, com ênfase nas consequências sociais provocadas pelo direito. Com isso, perfilha-se a lógica funcionalista ou consequencialista para ampliar o estudo do direito de modo a incluir as consequências sociais por ele provocadas.

Como exemplo de uso dessa teoria tem-se a denomina “escola *law and economics*, que amparada na microeconomia busca explicar e compreender comportamentos humanos não mercantis, como é o caso do comportamento jurídico”. Bernades e Florenzano (2008) trazem a síntese da ideia transmitida pela escola da *law and economics*, segundo eles

Para transmitir em poucas palavras a idéia que sintetiza a proposta desta escola de pensamento, poderíamos dizer que a *Law and Economics* visa investigar os efeitos e as conseqüências do Direito, sobretudo o Direito posto pelas sentenças judiciais, sobre a economia. Ou seja, visa responder à seguinte indagação: como que o direito influencia e interfere no funcionamento da economia? A partir das respostas fornecidas pela Ciência Econômica para essa indagação, a *Law and Economics* vai sugerir como o direito é (na melhor interpretação positivista), ou como o direito deve ser (na postura normativista) para proporcionar ou favorecer o melhor funcionamento possível da economia (maximização da eficiência e da riqueza) (2008, p. 143).

Aguiar e Haber (2017) também exemplificam como uso da teoria supramencionada a “abordagem analítico-comportamental do direito, segundo conceitos da psicologia sobre o comportamento”, destacando-se a contribuição de Skinner para a promoção dessa abordagem.

O comportamento humano foi o objeto central da teoria de Skinner (behaviorismo radical), que se alicerça na compreensão do comportamento do indivíduo como produto da interação e seleção do seu meio. A teoria é chamada de consequencialista, ou seleção pelas consequências, porquanto estuda o comportamento a partir das suas consequências e o fenômeno da influência dessas consequências na repetição (consequência reforçadora) ou inibição (consequência punitiva) desse comportamento no futuro. O comportamento individual humano é sempre resultado de uma seleção prévia – chamada de seleção operante – feita através da expectativa de reforços e punições. Com isso, as constantes seleções de comportamentos aumentam ou diminuem com a frequência de um dado comportamento no repertório

comportamental do indivíduo (2017, p. 264).

Contudo, a insuficiência de elementos sociológicos na teoria de Skinner levou a teoria analítico-comportamental do direito a se utilizar de alguns aspectos da teoria dos sistemas sociais de Luhmann, conforme ressaltam Aguiar e Haber (2017, p. 264):

Em razão da sua origem na psicologia e a despeito dos esforços pioneiros de Skinner nesse sentido, o paradigma behaviorista radical não tem uma teoria sociológica plenamente desenvolvida, razão pela qual a teoria analítico-comportamental do direito tomou emprestados aspectos pontuais da teoria dos sistemas sociais de Luhmann, em particular o conceito de sistemas sociais funcionalmente especializados, entre os quais se inclui o direito. Dois aspectos desse conceito são particularmente relevantes, a saber: a ideia de que os sistemas sociais que compõem as sociedades modernas cumprem funções essenciais à sobrevivência, reprodução e bem-estar das respectivas populações; a noção de que os sistemas sociais funcionalmente especializados, por intermédio da formulação de regras, internalizam o processo de seleção sociocultural, permitindo assim que as sociedades evoluam. Destarte, combinando-se o conceito de sistemas sociais funcionalmente especializados de Luhmann à teoria behaviorista – comportamento social como determinado pelas consequências reforçadoras ou punitivas dele decorrentes –, é possível explicar como a sociedade pode internalizar e transmitir os comportamentos desejáveis de um indivíduo para os demais.

A combinação entre a teorias dos sistemas e a teoria de Skinner faz com que a análise comportamental seja capaz de

explicar cientificamente a função dissuasória do direito na medida em que a identifica como resultado das consequências (reforçadoras ou punitivas) trazidas nas regras jurídicas em atuarem como condições motivadoras socialmente generalizadas. Nesse sentido, a ameaça de sanção ou a promessa de recompensa, prevista na regra jurídica influencia o indivíduo a comportar-se de acordo com o padrão socialmente desejável. Na realidade, o uso dessa teoria pode fornecer subsídios para a solução acerca da efetividade do direito, porquanto permite explicar a racionalidade por trás de determinada regra jurídica ser ou não eficaz e, conseqüentemente, quais as alterações possíveis para que se alcancem os objetivos que subsidiaram a sua edição (AGUIAR e HABER, 2017, p. 266).

Conforme mencionado no início deste tópico, Soares e Martins (2015) promovem uma análise dentro da ótica da abordagem analítico-comportamental do direito, na medida em que percebem que algumas iniciativas governamentais “estimulam as pessoas a desenvolver condutas adequadas com o pensamento de desenvolvimento na sociedade”. Tais iniciativas são fundadas na premissa de que

A perspectiva de desenvolver legislações que incentivem as pessoas a desenvolverem condutas positivas traduz a proposta de que os comportamentos podem repetir com maior frequência se forem estimulados com ganhos premiais, que farão que procurem repetir o comportamento de atendimento a legislação com maior frequência (2015, p. 379).

Nesse rumo, Soares e Martins (2015) utilizam como exemplo de programas governamentais incentivadores o Programa Nota Fiscal Paulista e o Programa Nota

Fiscal Bauruense, que estão previstos nas legislações estadual e municipal, respectivamente.

Ao debruçarmos sobre algumas iniciativas, podemos perceber que alguns programas governamentais estimulam as pessoas a desenvolver condutas adequadas com o pensamento de desenvolvimento na sociedade. O Governo do Estado de São Paulo lançou o Programa Nota Fiscal Paulista que tem proposta para o consumidor solicitar ao estabelecimento comercial que insira no documento fiscal o número do Cadastro de Contribuinte Individual – CPF, tendo a possibilidade de receber até 30% do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICM efetivamente recolhido, além de concorrer a prêmios em dinheiro. A proposta do governo paulista representa um incentivo para que as pessoas peçam nota fiscal para que reduza a evasão fiscal. O Governo Federal do Brasil, através da Secretaria Receita Federal, estimula os contribuintes a entregarem as declarações de Imposto de Renda Pessoa Física tão logo é aberto o prazo para postagem com a possibilidade de obterem o direito de restituição de seus créditos em tempo menor do que aqueles que deixam para a última hora. A Prefeitura Municipal de Bauru lançou o Programa Nota Fiscal Bauruense que incentiva os tomadores de serviços a exigirem a emissão da nota fiscal dos prestadores, que na contrapartida possibilita o crédito de 10% do Imposto Sobre Serviços – ISS, que é aplicado sobre os serviços prestados no Município de Bauru, também licencia os participantes a concorrerem a sorteios mensais. Esses exemplos citados demonstram que as obrigações existem independentes da promoção, mas é atrelado a outro diferencial que torna o que seria desagradável em motivador para que as pessoas procurem repetir os comportamentos (2015, p. 379).

Soares e Martins (2015) ressaltam a importância da utilização de concessão de prêmios nesses tipos de programa para a promoção da educação fiscal e para combater a sonegação fiscal. Ressaltam ainda os autores que a lógica da concessão de prêmios é ponto comum entre os reforços positivos de Skinner e as sanções positivas de Bobbio.

O sentido do reforço positivo de Skinner possui semelhanças com a sanção positiva de Bobbio, na medida em que as recompensas ou prêmios desempenhem estímulos para que as condutas das pessoas diante de um fato jurídico aumentem a sua frequência de forma positiva, ou seja, produza efeitos benéficos para pessoas envolvidas no ato. O exemplo da nota fiscal paulista é interessante porque a obrigação de fornecer a nota fiscal independente da possibilidade de obter a recompensa, mas provavelmente não é eficaz com relação aos resultados referente aos tributos recolhidos. A forma de estabelecer um incentivo para que o consumidor exija a nota fiscal com a inscrição do CPF, aumenta a possibilidade de eficácia da arrecadação com o estímulo associado de ganhar um percentual em recursos financeiros pelo simples pedido da nota fiscal. O reforço de ganhar o percentual prometido pelo governo paulistano aumenta a frequência de que o comportamento de solicitar a nota fiscal mantenha a frequência porque permanece a expectativa de obter novamente o benefício. Trata-se de uma estratégia de educação fiscal, donde se busca combater a sonegação fiscal mediante o estímulo ao consumidor de solicitar a nota fiscal. A possibilidade de retorno financeiro para o consumidor aumenta a frequência desse tipo de comportamento que passa a fazer de forma condicionada mediante o reforço prometido financeiro, até que esse reforço possa passar a ser automático, como sendo incondicionado, praticamente um ato automático, autônomo (2015, p. 380).

Percebe-se então que a análise do direito por esse ponto de vista, ou seja, pela teoria analítico-comportamental do direito vem a calhar em normas que estipulam a promoção de políticas públicas. A referida análise também é importante na medida em que

As teorias tradicionais, que explicam perfeitamente bem por que as normas jurídicas devem ser cumpridas, não conseguem esclarecer por que as normas falham, por que não são suficientes para obter dos agentes a conduta prescrita ou por que as normas não conseguem promover os resultados desejados, não atingem a finalidade socialmente desejada. É importante, a este ponto, explicitar que, quando se faz referência à norma jurídica, está sendo considerada a totalidade formada pela conduta prescrita mais a sanção prevista para o seu descumprimento (BERNADES E FLORENZANO, 2008, p. 141).

Aguiar e Haber (2017) apontam que pela teoria analítico-comportamental as regras jurídicas possuem estrutura diferenciada da estrutura tradicionalmente estudada na Teoria do Direito. Destarte, por essa teoria as regras jurídicas possuem os seguintes componentes: premissas factuais relevantes, meta social e contingência jurídica.

Quadro 2 - Estrutura das regras na teoria analítico-comportamental.

Estrutura das regras na teoria analítico-comportamental		
Componente	Significação	Exemplo
Premissas factuais relevantes	Nada mais são do que o embasamento para enunciação da regra. Compreendem as relações causais que presumidamente vinculam a contingência instituída pela regra jurídica ao cumprimento da sua meta social. São assim essas premissas sociais relevantes que devem orientar o legislador no momento de escolha da contingência entre comportamento e sanção, para que esta seja exitosa no alcance de uma meta social específica qualquer. Se uma das premissas se mostrar falsa, a instituição da contingência não será apta à obtenção da meta social.	Criação de ações afirmativas para grupos raciais tem como premissas factuais relevantes a marginalização ou a discriminação destes grupos no meio social.
	São a inter-relação entre dado comportamento – a conduta omissiva ou comissiva descrita na	No exemplo anterior, a

Contingências jurídicas	norma – e dada consequência – a sanção ou recompensa. São as relações de probabilidade entre os padrões comportamentais e as suas consequências. Para definir a contingência, devem-se analisar os antecedentes do comportamento, isto é o seu contexto, qual foi o comportamento evocado (causado) por esse antecedente e, por sua vez, com a emissão desse comportamento, qual a consequência reiteradamente advinda. Prevê-se uma contingência com o fim de controlar dado comportamento, interferindo em sua frequência de ocorrência, seja aumentando-a, se socialmente desejável; seja diminuindo-a, se indesejável.	criação de cotas no ensino superior para determinado grupo terá como consequência (recompensa) a redução da marginalidade ou discriminação por ele sofrida.
Meta social	É o componente político-valorativo da regra. Confere legitimidade para a sua criação e aplicação. É o estado de coisas que a sociedade politicamente almeja com a criação da regra. Se a consequência reforçadora aumenta a probabilidade de ocorrer o comportamento desejado pela sociedade, então a meta social é alcançada. Representa o estado de coisas politicamente definido como socialmente desejável cuja obtenção, de acordo com as premissas factuais relevantes, depende direta ou indiretamente da instituição da contingência jurídica. Nesse ponto, a meta social assemelha-se ao atributo da justiça para a doutrina tradicional, no sentido de identificar o valor supremo, os fins sociais buscados pelo direito. A importância da meta social tende a se acentuar especialmente nas democracias, em	

	<p>que a criação das normas pelo sistema político somente se legitima quando visa ao bem-estar social. Destarte, como consequência dessa subordinação do direito à política, tem-se uma relação teleológica, ou de meio a fim, entre as contingências jurídicas e as respectivas metas sociais, já que as regras devem ser eficazes para se manterem legítimas.</p>	
--	---	--

Fonte: AGUIAR, J.C.; HABER, M.T. (2017).

No que tange à meta social, Aguiar e Haber (2017) apontam que a meta social pode ser dividida em meta social mediata e imediata:

A meta social imediata corresponde à diminuição da frequência de ocorrência da conduta omissiva ou comissiva negativamente sancionada ou, alternativamente, no aumento da frequência da conduta recompensada, isto é, positivamente sancionada. A mensuração de tais frequências é uma questão simplesmente estatística, em geral, de mais fácil execução. Segundo a teoria analítico-comportamental, então, a maior ou menor eficácia de uma regra jurídica dada corresponde, respectivamente, ao grau maior ou menor de alcance da meta social imediata. A meta social mediata, por sua vez, é o alcance do resultado social buscado pela edição da norma, sendo que este resultado está relacionado a um incremento do bem-estar social. Sua criação advém de prévio consenso social e político de eleição de um objetivo social. A implantação da meta social mediata produz a realidade socialmente desejável por aquela sociedade (2017, p. 271).

Além do mais, na teoria analítico-comportamental os conceitos de eficácia e efetividade ganham contornos diferentes dos observados na concepção jurídica tradicional.

Como se pode ver, os conceitos de eficácia e efetividade, a despeito de sua reconhecida relevância, carecem de definição uniforme e, principalmente, rigorosa. Neste sentido, o presente trabalho não almeja o alcance de uma uniformização da nomenclatura, mas a propositura de um critério científico – qual seja, a análise da meta social como componente da regra jurídica – para a distinção entre esses conceitos. Isto porque se acredita que, a partir deste novo critério, o jurista tem a sua disposição uma teoria própria, que pode contribuir sobremaneira na avaliação das políticas públicas, ao trazer ferramentas de análise social para o estudo do direito. (...). Na teoria analítico-comportamental, a eficácia e a efetividade ganham contornos próprios e definidos, não podendo ser confundidos, tampouco representar dois momentos de uma mesma etapa. Tanto a eficácia quanto a efetividade voltam-se para a questão do alcance de dado resultado e devem ser extraídas da análise da composição da regra jurídica, mais particularmente de um dos seus três elementos, a meta social, e exigem que o jurista analise a realidade fática a fim de saber se foram cumpridas (AGUIAR E HABER, 2017, p. 269).

Em vista disso, o modelo de apuração da eficácia e da efetividade das normas proposto na teoria analítico-comportamental se mostra mais adequado para analisar as legislações que instituem políticas públicas, do que os modelos de análise clássicos da Teoria do Direito.

5 O PROGRAMA DE ESTÍMULO À CIDADANIA FISCAL DO ESTADO DO PIAUÍ

5.1 Análise da instituição do Programa

O Programa de Estímulo à Cidadania Fiscal do Estado do Piauí foi instituído pela Lei Estadual nº 6.661, publicada no dia 10 de junho de 2015, no Diário Oficial do Estado do Piauí. A referida Lei nasceu do Projeto de Lei Ordinária (PLO) nº 02 de 24 de fevereiro de 2015, de autoria do Governador José Wellington Barroso de Araújo Dias, portanto, tratava-se de Projeto de iniciativa do Poder Executivo. Com base no teor do mencionado Projeto, a cidadania fiscal é estimulada em razão do interesse que os consumidores passariam a ter de exigir o documento fiscal no momento da realização de compras no comércio piauiense. Esse estímulo é provindo de benefícios em prol do consumidor colacionados, como, por exemplo, ter direito a participar de sorteios de concessão de prêmios em dinheiro. Ainda, segundo o Projeto de Lei, para serem beneficiados, os consumidores devem fornecer o número do CPF no momento da compra e realizar cadastro na plataforma eletrônica do Programa.

O documento do PLO também destaca alguns benefícios que o Programa poderá proporcionar, como por exemplo, o aumento da arrecadação do ICMS.

I – a devolução de até 30% do acréscimo real do ICMS efetivamente recolhido pelo estabelecimento aos consumidores, promovendo a diminuição da carga tributária individual; II - a promoção de uma maior isonomia e justiça fiscal entre os estabelecimentos comerciais, com diminuição da concorrência desleal e um fortalecimento ao combate à pirataria de produtos; III- O aumento na arrecadação do ICMS, pois o programa incentiva a emissão de notas fiscais no Estado, contribuindo para redução da sonegação (PIAUÍ, 2015).

O Projeto advindo do Executivo ainda menciona que Estados como São Paulo, Alagoas, Sergipe e Maranhão instituíram programas semelhantes e obtiveram impacto positivo na arrecadação.

Com relação aos aspectos do trâmite processual, impende salientar que o PLO foi considerado matéria não polêmica e obedeceu ao regime de tramitação normal. Ademais o PLO foi analisado por duas Comissões: Comissão de Constituição e Justiça (CCJ) e Comissão de Fiscalização e Controle, Finanças e Tributação. Na CCJ, foi emitido parecer favorável pela aprovação do PLO, sob a relatoria da Deputada Flora Izabel, no dia 24 de março de 2015. O parecer da CCJ, além de opinar pela aprovação, destaca os principais objetivos do Programa: “redução da carga tributária individual e da concorrência desleal, por meio do combate à sonegação e à

comercialização de produtos ilegais” e o estímulo à cidadania fiscal do Estado do Piauí. Posteriormente, na Comissão de Fiscalização e Controle, Finanças e Tributação, foi emitido parecer favorável pela aprovação do PLO, sob relatoria da Deputada Liziê Coelho, no dia 31 de março de 2015. O parecer em questão traz fundamentação clara e concisa sobre as razões da aprovação do Projeto:

O projeto de lei em apreço tem por escopo estimular a cidadania fiscal no estado do Piauí, despertando o interesse nos consumidores em exigir o documento fiscal. O projeto prevê que os consumidores, sejam pessoas naturais ou jurídicas, ao adquirirem mercadorias, bens ou serviços de transporte interestadual e intermunicipal de estabelecimentos fornecedores localizados no estado do Piauí, que sejam contribuintes do ICMS farão jus ao recebimento de créditos do Tesouro Estadual, para tanto, se faz necessário que conste CPF/CNPJ na nota fiscal, além de atender a requisitos taxativos constantes no artigo 2º do projeto de lei. O crédito a que se trata o presente Projeto de Lei corresponde a até 30% (trinta por cento) do acréscimo do valor no ICMS, efetivamente recolhido por cada estabelecimento, que será atribuído como crédito aos adquirentes de mercadorias, bens e serviços de transportes interestaduais e intermunicipais na proporção do valor de suas aquisições em relação ao valor total das operações e prestações realizadas pelo estabelecimento fornecedor no período. O referido crédito será disponibilizado ao consumidor por meio bancário (depósitos em conta corrente ou poupança) ou poderá ser utilizado em outras finalidades conforme disciplina a ser estabelecida pelo poder executivo. O objetivo maior em apreço é estimular que o consumidor exija sua nota fiscal e conseqüentemente ajude ao estado do Piauí a aumentar a sua arrecadação de ICMS. Com o aumento da arrecadação do ICMS o governo do estado aumentará sua capacidade de investimento, deixando de depender exclusivamente dos repasses federais para sobreviver. Os créditos que serão cedidos pelo estado do Piauí aos consumidores serão oriundos e proporcionais ao próprio aumento da arrecadação do ICMS que a lei almeja, não interferindo ou modificando o Plano Plurianual, a Lei de Diretrizes Orçamentárias bem como o orçamento anual (PIAUI, 2015).

Pelas palavras do parecer supramencionado, o Projeto de Lei está alinhado com uma proposta de resgate da função essencial dos impostos, que é a função arrecadatória, Cintra (2009, p. 74) percebe que essa função vem perdendo apreço ao redigir que:

Em suma, todos procuram no sistema tributário a solução para seus problemas. (...). A ênfase na extrafiscalidade dos tributos, ainda que legítima, vem se sobrepondo aos objetivos fiscais, tonando o sistema tributário brasileiro complexo e pouco funcional em sua função precípua, além de caro, ineficiente, corrupto, e fortemente indutor das mais variadas formas de evasão, Nessa corrida entre meios e fins, o sistema tributário acabou perdendo eficácia em sua função essencial: a de arrecadar recursos para financiar as atividades públicas.

Fica evidenciado também que o Projeto de Lei prestigia o princípio da economicidade. Com base nas lições de Ricardo Lobo Torres, Aguiar e Haber (2017, p. 267-268) apontam que “a economicidade estaria consubstanciada na minimização de custos e gastos públicos de um lado e na maximização da receita e da arrecadação

de outro”. Ao incentivar o consumidor a colaborar com a fiscalização da arrecadação tributária, visando a sua majoração, o Estado almeja justamente minimizar os custos fiscalizatórios, na medida em que incentivo propiciado ao consumidor advém do incremento na receita tributária proporcionado pelo ato fiscalizatório voluntário.

Ante as razões da proposta do Projeto de Lei apresenta pelo Executivo e as razões apresentadas pelas Comissões do Parlamento Estadual, fica claro que o objetivo final do Programa é aumentar a arrecadação do ICMS no Estado do Piauí por meio do estímulo à cidadania fiscal. Esse objetivo fica notório, principalmente, na fundamentação do parecer da Comissão de Fiscalização e Controle, Finanças e Tributação transcrita acima. Realiza-se aqui, portanto, interpretação histórica¹³ da Lei Ordinária que instituiu o Programa.

5.2 Tipologia da Política Pública apresentada no Programa

Segundo Secchi (2013, p. 16),

Uma tipologia é um esquema de interpretação e análise de um fenômeno baseado em variáveis e categorias analíticas. Uma variável é um aspecto discernível de um objeto de estudo que varia em qualidade ou quantidade. Uma categoria analítica é um subconjunto de um sistema classificatório usado para identificar as variações em quantidade ou qualidade de uma variável (SECCHI, 2013).

A partir de classificação de políticas públicas de Theodor Lowi, Secchi (2013) identifica as seguintes tipificações: constitutivas, distributivas, redistributivas e regulatórias. O quadro abaixo explica o significado de cada uma dessas tipificações.

Quadro 3 – Tipificação das políticas públicas.

Tipificações das políticas públicas	
Política regulatória	É a política que estabelece padrões de comportamento, serviço ou produto para atores públicos e privados.
	Visa privilegiar determinado grupo

¹³ Segundo Herkenhoff (2004, p. 21-22), a interpretação histórica leva em conta as ideias, os sentimentos e os interesses dominantes ao tempo da elaboração da lei. (...). No processo (ou no momento) histórico-evolutivo, socorre-se o intérprete da pesquisa dos documentos históricos do Direito, quais sejam, dentre outros, os projetos e anteprojetos de lei, mensagens e exposições de motivo, debates parlamentares, pareceres, relatórios, votos, emendas e justificações.

Política distributiva	social ou região desfavorecidos, por meio do manejo de parte dos recursos públicos.
Política redistributiva	É espécie de política pública que atinge um número expressivo de pessoas, sendo consideradas, portanto, políticas universais.
Políticas constitutivas	São chamadas meta-polícies, porque se encontram acima dos outros três tipos de políticas e comumente moldam a dinâmica política nessas outras arenas, na medida em que estabelecem os procedimentos que deverão guiar as políticas públicas.

Fonte: SECCHI, L. (2011).

Tendo em vista os conceitos apresentados acima, o Programa pode ser considerado como Política Pública Regulatória e Redistributiva. Regulatória, pois estabelece um padrão de comportamento para o consumidor do varejo piauiense. Redistributiva, na medida em que alcança a universalidade dos consumidores piauienses.

5.3 Mecanismos premiais do Programa

A cidadania fiscal é estimulada no Programa através da concessão de prêmios. No capítulo anterior do presente trabalho, foi realizada análise verticalizada da função dos prêmios previstos em legislação. Então, este tópico tem outro enfoque, que é demonstrar quais são os prêmios previstos na Lei Estadual nº 6.661/2015 e a forma como eles são concedidos.

De acordo com a Lei Estadual nº 6.661/2015, os prêmios que estimulam a cidadania fiscal estão previstos, principalmente, nos artigos 2º e 4º. No artigo 2º, *caput*, está posto o direito ao recebimento de créditos do Tesouro Estadual pelo adquirente de mercadorias de estabelecimento contribuintes do ICMS, pessoa natural ou jurídica.

Art. 2º A pessoa natural ou jurídica que adquirir mercadorias, bens ou serviços

de transporte interestadual e intermunicipal de estabelecimento fornecedor localizado no Estado do Piauí, que seja contribuinte do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), fará jus ao recebimento de créditos do Tesouro do Estado (PIAUI, 2015).

O próprio artigo 2º da lei em análise elenca condições, em seu parágrafo primeiro, para que os créditos sejam concedidos. Esse parágrafo é dividido em dois incisos. No inciso I está prevista uma condição formal, que é a necessidade do documento fornecido pelo estabelecimento vendedor ser considerado documento fiscal hábil, conforme divulgação da Secretaria da Fazenda, enquanto no inciso II estão previstas condições subjetivas, trazendo assim, os sujeitos que podem ser beneficiados, são eles: pessoa física; entidade de direito privado sem fins lucrativos, conforme disciplina a ser estabelecida pela Secretaria de Estado da Fazenda; o condomínio edilício.

§ 1º Os créditos previstos no "caput" deste artigo somente serão concedidos se: I - o documento relativo à aquisição for um documento fiscal constante de relação a ser divulgada pela Secretaria da Fazenda; II - o adquirente, inscrito no Cadastro de Pessoas Físicas do Ministério da Fazenda (CPF/MF) ou no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ/MF), for: a) pessoa física; b) entidade de direito privado sem fins lucrativos, conforme disciplina a ser estabelecida pela Secretaria de Estado da Fazenda; c) o condomínio edilício (PIAUI, 2015).

No conteúdo do artigo 2º, mais precisamente em seu parágrafo segundo, é possível detectar hipóteses que excepcionam a concessão dos créditos. Nesse parágrafo, existem exceções formais, como é caso dos incisos I, II e IV, alíneas "a" e "b", há também exceções subjetivas contidas no inciso III, alíneas "a", "b" e "c", e, por fim, uma exceção subjetiva prevista no inciso IV, alíneas "c".

§ 2º Os créditos previstos no "caput" deste artigo não serão concedidos: I - nas aquisições, cujo documento fiscal não conste destaque do ICMS; II - nas operações de fornecimento de energia elétrica e de prestação de serviço de comunicação; III - se o adquirente for: a) contribuinte do ICMS; b) contribuinte optante pelo Simples Nacional; c) órgão da Administração Pública Direta da União, dos Estados e dos Municípios, bem como suas autarquias, fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, empresas públicas, sociedades de economia mista e demais entidades controladas direta ou indiretamente pela União, pelos Estados ou pelos Municípios; IV - na hipótese de o documento emitido pelo fornecedor: a) não ser documento fiscal hábil, conforme definido na legislação estadual, para a operação e prestação; b) não indicar corretamente o CNPJ ou CPF adquirente; c) ter sido emitido mediante fraude, dolo ou simulação ou outro vício que possa comprometer a idoneidade do respectivo documento (PIAUI, 2015).

Noutra esteira, o artigo 4º, inciso II, da Lei nº 6.661/2015 prevê a possibilidade de instituição de sorteio de prêmios pela Secretaria da Fazenda para os adquirentes

que sejam pessoa física; entidade de direito privado sem fins lucrativos, conforme disciplina a ser estabelecida pela Secretaria de Estado da Fazenda e; condomínio edilício, observando o previsto em legislação federal sobre a realização de sorteios dessa natureza.

Art. 4º A Secretaria da Fazenda, atendidas às demais condições previstas nesta Lei, poderá; II - instituir sistema de sorteio de prêmios, observando-se o disposto na legislação federal, para os consumidores finais identificados no documento fiscal relativo à aquisição, enquadrados nas alíneas "a", "b" e "c", do inciso II, do § 1º, do art. 2º (PIAUI, 2015).

O sistema de sorteios foi instituído com a denominada Nota Piauiense, que é um sistema inserido em meio eletrônico. Além do estímulo à cidadania fiscal, o Nota Piauiense também objetiva estimular a emissão de notas fiscais das compras realizadas no varejo piauiense.

Em 2017, o Governo do Estado, por meio do decreto 17.291, inseriu outras limitações subjetivas em relação aos consumidores que poderiam participar do sistema de sorteio. Tais limitações vieram previstas no formato de proibições, assim, o referido decreto estabelece que estão proibidos de participarem dos sorteios: servidores da Secretaria da Fazenda; ocupantes de cargo de Diretor, Superintendente e Secretário, no âmbito da Secretaria da Fazenda, seus filhos e cônjuge; funcionários das sociedades empresariais contratadas pela SEFAZ; Secretários e cargos a ele equiparados, no âmbito do Poder Executivo Estadual.

A limitação supracitada veio para atender aos princípios constitucionais da moralidade e da impessoalidade do sorteio, que são princípios constitucionais do direito administrativo brasileiro. Esmiúça Celso Antônio Bandeira de Mello (2015, p. 117) que a impessoalidade “traduz a ideia de que a Administração tem que tratar a todos os administrados sem discriminações, benéficas ou detrimementosas. Nem favoritismo nem perseguição são toleráveis”. Ademais, Mello (2015, p. 123) leciona a moralidade deve ser aplicada “segundo os cânones da lealdade e da boa-fé”, assim,

a Administração haverá de proceder em relação aos administrados com sinceridade e lhaneza, sendo-lhe interdito qualquer comportamento astucioso, eivado de malícia, produzido de maneira a confundir, dificultar ou minimizar o exercício de direito por parte dos cidadãos.

Os sorteios da Nota Piauiense são promovidos pela Secretaria da Fazenda, que faz parte da Administração Pública Estadual, logo, esse sistema de sorteios deve obedecer aos princípios previstos no artigo 37 da Constituição Federal, quais sejam, legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência.

Para os sujeitos que não estão proibidos de participar, o envolvimento com o

sorteio exige inicialmente um cadastro no portal eletrônico da Nota Piauiense, com a inserção dos dados pessoais, incluindo o CPF informado no momento da compra realizada, bem como a adesão ao regulamento. Após esse cadastro, o consumidor já poderá visualizar os documentos fiscais que identificam a compra realizada no varejo. Com a inscrição realizada, o sistema gerará para o consumidor um cupom de sorteio a cada R\$ 100,00 (cem reais) em compras, contudo, há limite na geração dos cupons, nos seguintes moldes:

a 10 (dez) cupons por documento fiscal, independente do valor do documento e/ou; a 20 (vinte) cupons por CPF, nas aquisições efetuadas junto a um mesmo CNPJ e/ou; ao total de 50 cupons por CPF, do montante de aquisições do período; para cada lote de 05 (cinco) documentos fiscais de qualquer valor, quando o valor total dos documentos não atingir o limite mínimo de 100 (cem Reais); só será gerado cupom pelo critério de quantidade de documentos fiscais, quando o valor total dos documentos não atingir o limite mínimo de 100 (cem Reais). Esses critérios não são cumulativos para emissão dos cupons (PIAUÍ, 2015).

Mensalmente são realizados sorteios que contemplam prêmios em dinheiro distribuídos da seguinte maneira:

1º prêmio – 1 prêmio de R\$ 50.000,00; 2º prêmio – 1 prêmio de R\$ 20.000,00; 3º prêmio – 30 prêmios de R\$ 1.000,00; 4º prêmio – 100 prêmios de R\$ 500,00; 5º prêmio – 200 prêmios de R\$ 250,00; 6º prêmio – 500 prêmios de R\$ 100,00 (PIAUÍ, 2015).

Entretanto, há uma limitação para os ganhadores do 1º e do 2º prêmio: “ganhadores de 1º (R\$ 50.000) e 2º (R\$ 20.000) prêmios, só podem ser contemplados uma única vez durante toda a vigência do programa Nota Piauiense”.

5.4 A promoção da educação fiscal prevista no Programa

Além do estímulo à cidadania fiscal por meio dos prêmios, o Programa também prevê a indução desse estímulo através da promoção da educação fiscal. No segundo capítulo deste trabalho foram expostos elementos sobre a educação fiscal no Brasil, enquanto pressuposto necessário para fomentar a conscientização fiscal. Neste tópico o foco é outro, o foco aqui é o exame da promoção da educação fiscal com base nas diretrizes da Lei do Estado do Piauí nº 6.661/2015.

Reza o artigo 7º, da Lei Estadual nº 6.661/2015:

Art. 7º O Poder Executivo promoverá campanhas de educação fiscal com o objetivo de informar, esclarecer e orientar a população sobre: I - o direito e o dever de exigir que o fornecedor cumpra suas obrigações tributárias e emita documento fiscal válido a cada operação ou prestação; II - o exercício do direito de que trata o art. 2º desta Lei; III - os meios disponíveis para verificar

se o fornecedor está adimplente com suas obrigações tributárias perante o Estado do Piauí; IV - a verificação da geração do crédito relativo a determinada aquisição e do seu saldo de créditos; V - documentos fiscais e equipamentos a eles relativos; VI - a disponibilidade das informações relativas ao sistema de sorteios de prêmios, previsto no inciso II, do art. 4º desta Lei.

Percebe-se então que o objetivo das campanhas de educação fiscal é transformar a população em verdadeiros colaboradores do Estado. Esse tipo de relação que estabelece um modelo de colaboração entre Estado e cidadão não é novo, principalmente a nível internacional. A título de exemplo, desde os anos 70, os Estados Unidos consideram necessária a participação do cidadão na defesa dos interesses públicos, por conta disso, as legislações dos Estados americanos concretizaram a figura do *whistleblower*, que geralmente é um sujeito que trabalha em agências públicas ou privadas e realiza denúncias para os órgãos estatais competentes de atos ilícitos cometidos no âmago dessas agências.

5.5 Mecanismos premiais do Programa e o incentivo à cidadania fiscal

No terceiro capítulo deste trabalho ficou demonstrado como a cidadania fiscal é um instituto complexo, porquanto necessita de dois pressupostos também complexos para ser implementada, quais sejam: a justiça fiscal e a consciência fiscal. Ambos os pressupostos foram devidamente esmiuçados naquele capítulo. Neste tópico buscar-se-á verticalizar a análise da relação entre os mecanismos premiais do Programa e o incentivo à cidadania fiscal.

Cabe salientar inicialmente que a análise será feita com base na eficácia e na efetividade que os mecanismos premiais apresentam para impulsionar a cidadania fiscal. Ainda, cabe ressaltar que a eficácia e a efetividade serão demonstradas com base na teoria analítico-comportamental do direito, que já foi detalhada no capítulo anterior. Para que fique claro, nessa teoria

a eficácia e a efetividade ganham contornos próprios e definidos, não podendo ser confundidos, tampouco representar dois momentos de uma mesma etapa. Tanto a eficácia quanto a efetividade voltam-se para a questão do alcance de dado resultado e devem ser extraídas da análise da composição da regra jurídica, mais particularmente de um dos seus três elementos, a meta social, e exigem que o jurista analise a realidade fática a fim de saber se foram cumpridas.

Conforme dito no capítulo anterior, para a teoria da analítico-comportamental

do direito as regras jurídicas possuem três componentes: premissas factuais relevantes, meta social e contingência jurídica. No caso do Programa, a criação de mecanismos premiais que visam incentivar a cidadania fiscal tem como premissas factuais relevantes o desinteresse do consumidor em exigir o documento fiscal nas compras realizadas no varejo piauiense, a sonegação fiscal e a importância da arrecadação do ICMS. Desse modo, é possível afirmar que a norma jurídica que prevê a política pública espera como comportamento/conduita desejável o interesse do consumidor em exigir o documento fiscal hábil, e, como consequência, a implementação da cidadania fiscal. Portanto, com fulcro na exposição de motivos do Projeto de Lei, nos pareceres das comissões do legislativo estadual e na Lei Estadual Ordinária nº 6.661/2015, a contingência jurídica pode ser estabelecida dessa forma: o interesse do consumidor em exigir o documento fiscal hábil terá como consequência o fomento à cidadania fiscal.

O problema é que um dos pressupostos da cidadania fiscal é a consciência fiscal, que exige a denominada educação fiscal. A legislação estadual até prevê o incentivo à educação fiscal, todavia, esse incentivo, conforme interpretação sistemática¹⁴ da norma, transforma o consumidor em mero colaborador do Estado na arrecadação do tributo. Essa forma de educação não combate a adversidade principal da consciência fiscal que é a anestesia fiscal, pois ainda deixa o contribuinte na obscuridade de como os tributos serão investidos pelo Poder Público e qual seu real ônus financeiro no sistema arrecadatário.

Outro argumento a ser utilizado, é o fato do Estado pressupor que o interesse da Administração Pública sempre estará alinhado ao interesse do cidadão. Fosse assim, o denominado interesse público não seria subdividido em interesse público primário e interesse público secundário. Com a finalidade de esclarecer essa afirmação, primeiro impende invocar o conceito de interesse público. Segundo Mello (2015, p. 62) “o interesse público deve ser conceituado como o interesse resultante do conjunto dos interesses que os indivíduos pessoalmente têm quando considerados em sua qualidade de membros da Sociedade e pelo simples fato de o serem”. Mello ainda ensina que é um equívoco confundir o interesse público com o interesse do Estado, na medida em que podem existir situações que esses interesses sejam

¹⁴ Herkenhoff (2004, p. 19-20) explica que o momento sistemático ou orgânico considera o caráter estrutural do Direito, pelo que não interpreta isoladamente as normas. (...). O processo sistemático tem a função de preservar a harmonia do sistema legal, zelar por sua coerência.

colidentes. O administrativista brasileiro ilustra esse tipo de situação com exemplos colacionados por Renato Alessi:

(...) o Estado poderia ter interesse em tributar desmesuradamente os administrados, que assim enriqueceria o Erário, conquanto empobrecesse a Sociedade; que sob igual ótica, poderia ter interesse em pagar valores ínfimos aos seus servidores, reduzindo-os ao nível de mera subsistência, com o quê refrearia ao extremo seus dispêndios na matéria; sem embargo, tais interesses não são interesses públicos, pois estes, que lhe assiste prover, são os de favorecer o bem-estar da Sociedade e de retribuir condignamente os que lhe prestam serviços (MELLO, 2015, p. 67).

É a partir dessa ideia que surge a divisão do interesse público em primário e secundário. O interesse público primária ou propriamente dito corresponde ao interesse da coletividade, enquanto o interesse secundário é atribuído aos desejos individualistas do Estado. No conflito entre os dois, prevalece o interesse primário, conforme lição de Mello (2015, p. 66):

(...) o Estado, tal como os demais particulares, é, também ele, uma pessoa jurídica, que, pois, existe e convive no universo jurídico em concorrência com todos os demais sujeitos de direito. Assim, independentemente do fato de ser, por definição, encarregado dos interesses públicos, o Estado pode ter, tanto quanto as demais pessoas, interesses que lhe são particulares, individuais, e que, tal como os interesses delas, concebidas em suas meras individualidades, se encarnam no Estado enquanto pessoa. Estes últimos não são interesses públicos, mas interesses individuais do Estado, similares, pois (sob prisma extrajurídico), aos interesses de qualquer outro sujeito. Similares, mas não iguais. Isto porque a generalidade de tais sujeitos pode defender estes interesses individuais, ao passo que o Estado, concebido que é para a realização de interesses públicos (situação, pois, inteiramente diversa da dos particulares), só poderá defender seus próprios interesses privados quando, sobre não se chocarem com os interesses públicos propriamente ditos, coincidam com a realização deles. Tal situação ocorrerá sempre que a norma donde defluem os qualifique como instrumentais ao interesse público e na medida em que o sejam, caso em que sua defesa será, *ipso facto*, simultaneamente a defesa de interesses públicos, por concorrerem indissociavelmente para a satisfação deles (PIAUÍ, 2015).

Ao subentender na norma que o interesse do particular deve coadunar de forma operacional e sintonizada com seus próprios interesses, o Estado acaba provocando o travamento do desenvolvimento da autonomia do indivíduo, fato que dificulta a sua transformação em participante ativo dos debates públicos. (ROSENFELD, 2003). Portanto, há uma forma de retardamento, provocada pelo próprio ente estatal, que dificulta a emancipação cidadão enquanto sujeito constitucional.

Portanto, o Programa é eivado de defeitos em sua composição normativa, pois pressupõe que a criação do interesse pelo consumidor em requisitar a nota fiscal no momento da compra estimula diretamente a cidadania fiscal. A mácula ocorre, especialmente, por três motivos: a) em razão da norma deduzir que o interesse do Estado é igual ao interesse do cidadão; b) pelo fato da norma não atender a um dos

pressupostos da implementação da cidadania fiscal, que é a consciência fiscal; e; c) pelo motivo da norma não entender que a concretização da cidadania fiscal não prescinde da emancipação do cidadão, enquanto sujeito constitucional. A falsidade do pressuposto factual relevante da norma jurídica compromete negativamente a meta social, em virtude da inaptidão da contingência para realizar o fim social desejado, que é o incentivo à cidadania fiscal. O cerne da problemática é, portanto, na estrutura da norma jurídica quando examinada sob a teoria analítico-comportamental do direito.

Por essa problemática na estrutura da norma jurídica, os mecanismos premiaais acabam auxiliando o Estado a transformar o contribuinte em uma espécie de agente fiscalizador. Ademais, o impacto no estímulo na cidadania fiscal é mitigado, pelo fato do poder estatal não visualizar o consumidor como cidadão que necessita ser conscientizado das condutas que envolvem a atividade financeira pública. Ao reduzir os cidadãos a meros colaboradores, a norma acaba se distanciando da sua meta social, que é atingir a cidadania fiscal.

6 CONCLUSÃO

A relação tributária, estabelecida entre o contribuinte e o Fisco é uma relação conflituosa, por um lado, o ente tributante quer sempre arrecadar mais, ante a acentuação da complexidade das necessidades públicas, mas, por outro lado, o cidadão quer sempre contribuir menos, sob a justificativa de acumular mais capital para a satisfação de seus desejos individuais.

Esse atrito entre os sujeitos da relação tributária é majorado quando se leva em consideração a forma desajustada de agir do Estado perante os seus administrados, fato que acarreta no descrédito das ações estatais.

Nesse contexto, os nossos governantes são responsáveis, por exemplo, pelo despontamento do denominado “estado das coisas inconstitucionais”, revelando que os gestores são incapazes de tutelar as pessoas submetidas à custódia do Estado. Imagina-se então que se o ente estatal não é capaz de gerir os que estão dia e noite sob sua vigilância, ele também não é eficiente na promoção do bem-estar de toda coletividade.

Além desse desabono, dentro de uma perspectiva kantiana, os governantes agem como verdadeiros violadores da máxima do imperativo categórico, ao impor, por exemplo, reformas legislativas que desfavorecem as camadas populacionais mais vulneráveis, em termos econômicos, da sociedade, em prol da minoria que deseja se perpetuar no poder.

Ademais, o próprio Estado é o maior violador dos direitos humanos na sociedade contemporânea. A título de exemplo, o ente público, travestido com sua visão utilitarista, é capaz de destruir o local onde habitam comunidades históricas, como os indígenas e os quilombolas, com o intuito de construir barragens ou hidrelétricas, sem antes estabelecer um diálogo prévio com esses seres humanos, em flagrante desrespeito aos seus direitos fundamentais.

Apesar de algumas ideias negativas que as leituras de pesquisa trouxeram à figura do Estado, a pesquisa fortaleceu a ideia de que o pagamento dos tributos é relevante para que o Estado possa fomentar a sua atividade financeira, bem como, evidenciou o fato de que é preciso conscientizar o cidadão acerca do dever fundamental de pagar tributos. Trata-se dos entes sociais almejarem um equilíbrio entre a comunidade e o ente estatal. Além disso, a pesquisa mostrou que é crucial inculcar na sociedade a ideia de que os entes estatais devem ser fiscalizados e de que

os cidadãos podem e devem participar do processo de alocação dos recursos arrecadados em prol do erário.

Contudo, a pesquisa indicou um distanciamento entre o Estado e alguns conceitos essenciais para o avanço do *status* civilizatório atual, como: cidadania fiscal, consciência fiscal e educação fiscal. Esse distanciamento ficou clarividente quando foi feita, no capítulo 5 do presente trabalho, a análise dos instrumentos legislativos que implementaram o Programa de Estímulo à Cidadania Fiscal. Nesse sentido, o Programa parte do pressuposto de que a concessão de prêmios e as informações de como fiscalizar as lojas de varejo do Piauí que pagam o ICMS são suficientes para incentivar a cidadania fiscal, quando, na realidade, só transformam o consumidor de produtos do varejo em agente de fiscalização do Estado, fato que é comprovado pelo não atendimento a um dos pressupostos da cidadania fiscal, que é a consciência fiscal.

Buscou-se, então, no desenvolvimento da pesquisa, colacionar cada um dos conceitos que estão sendo utilizados sem a devida precisão técnica pelo Estado, com a finalidade de iluminar os rumos das legislações que preverão políticas públicas. Caso não haja dessa maneira o Estado acaba transparecendo a ideia de que é cômodo deixar o cidadão sob sua tutela permanente, quando, em verdade, deveria propiciar os meios para a sua emancipação.

Ademais, a pesquisa demonstrou que o Programa foi estabelecido objetivando elevar a arrecadação do ICMS no Estado do Piauí. Nesse ponto, a Lei Estadual Ordinária nº 6.661/2015 atende ao princípio constitucional da eficiência administrativa. O problema, portanto, é tachar essa manobra arrecadatória de estímulo à cidadania fiscal.

No que tange aos mecanismos premiaiais, a pesquisa demonstrou que os prêmios são ferramentas importantes para o estímulo da conduta do contribuinte/consumidor. O cerne do problema apresentado na pesquisa, portanto, não se encontra nos mecanismos premiaiais em si, mas sim, na forma como a legislação estadual utilizou esse mecanismo retributivo. Na realidade, o Estado perdeu a oportunidade de utilizar os prêmios com o propósito de induzir a conscientização da comunidade.

É por isso, que ante todo conteúdo apresentado como resultado da pesquisa, sugere-se uma mudança na política pública regulatória no Programa. Tal mudança deve necessariamente abarcar atos que fomentem a consciência fiscal no cidadão/consumidor piauiense, por meio da educação fiscal. Imperioso observar, para

que tal mudança ocorra, que no âmago do próprio Estado há política pública que promove a educação fiscal, representada pelo Grupo de Educação Fiscal do Estado do Piauí (GEFE). Com isso, a mudança legislativa deslocaria os mecanismos premiais para o incentivo direto da educação fiscal, premiando, por exemplo, os contribuintes que fizessem cursos de conscientização fiscal promovidos pelo Estado. Esse deslocamento, no entanto, não ocorreria com a elaboração de uma nova lei, mas sim, com a inclusão de novas propostas de incentivo à educação fiscal no Programa de Estímulo à Cidadania Fiscal.

REFERÊNCIAS

- ABRAHAM, Marcus. Transparência e cidadania fiscal nos 15 anos da Lei de Responsabilidade Fiscal. **Revista Fórum de Direito Financeiro e Econômico – RFDPE**, Belo Horizonte, ano 5, n. 8, p. 53-67, set./fev. 2016.
- AGUIAR, Julio Cesar; HABER, Melina Tostes. Controle jurídico das políticas públicas: uma análise a partir dos conceitos de eficácia, efetividade e eficiência. **A&C – Revista de Direito Administrativo & Constitucional**, Belo Horizonte, ano 17, n. 70, p. 257-280, out./dez. 2017. DOI: 10.21056/aec.v17i70.823.
- ALABARCE, Roberto Marcio. A reforma da tributação sobre o consumo no Brasil. In: VASCONCELLOS, Roberto Franca de (Coord.). **Direito tributário: política fiscal**. São Paulo: Saraiva, 2009.
- ALVES, José Carlos Moreira. **Direito romano**. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016.
- ARENDT, Hannah. **A condição humana**. 8. ed. rev. Tradução de Roberto Raposo. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1997.
- ATALIBA, Geraldo. **Apontamentos de ciência das finanças, direito financeiro e tributário**. São Paulo: RT, 1969.
- BALEIRO, Aliomar de Andrade. **Introdução à ciência das finanças**. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996.
- BARBOSA, Alice Mouzinho. Aspecto valorativo do ICMS - considerações para o efetivo exercício da cidadania fiscal. **Interesse Público - IP**. Belo Horizonte, n. 31, ano 7 Maio / Junho 2005 Disponível em: <<http://www.bidforum.com.br/PDI0006.aspx?pdiCntd=49973>>. Acesso em: 02 jun. 2018.
- BENEVIDES, Maria Victoria de Mesquita. Cidadania e democracia. **Lua Nova**, São Paulo, n. 33, p. 5-16, ago. 1994.
- BERNARDES, Patrícia; FLORENZANO, Vincenzo Demetrio. A moderna concepção de norma jurídica como estrutura de incentivos. **Revista de Direito Público da Economia – RDPE**, Belo Horizonte, ano 6, n. 23, p. 141-157, jul./set. 2008.
- BETIOLI, Antonio Bento. **Introdução ao direito**. 11. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2011.
- BIFANO, Elidie Palma. Medidas de combate ao planejamento tributário e à evasão fiscal. In: VASCONCELLOS, Roberto Franca de (Coord.). **Direito tributário: política fiscal**. São Paulo: Saraiva, 2009.
- BOBBIO, Norberto. **Da estrutura à função: novos estudos da teoria do direito**. Tradução de Daniela Beccaccia Versiani. Barueri, SP: Manole, 2007.
- _____. **Teoria da norma jurídica**. Tradução de Fernando Pavan Baptista e Ariani Bueno Sudatti. Bauru, SP: Edipro, 2011.

BORGES, José Souto Maior. **Introdução ao direito financeiro**. São Paulo: Max Limonad, 1998.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil (1988). Promulgada em 05 de outubro de 1988. Disponível em: www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.html> Acesso em: 15 nov. 2017.

BROLIANI, Jozélia Nogueira. Renúncia de Receita e a Lei de Responsabilidade Fiscal. **A&C - Revista de Direito Administrativo e Constitucional**. Belo Horizonte, n. 18, ano 4, Outubro/Dezembro 2004 Disponível em: <<http://www.bidforum.com.br/PDI0006.aspx?pdiCntd=12688>>. Acesso em: 27 jul. 2018.

CAVALCANTE, Denise Lucena. Os danos provenientes da tributação oculta: cidadania fiscal e transparência. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.); SOUZA, Priscila de Souza (Org.). **Direito Tributário e novos horizontes do processo** (XII Congresso Nacional de Estudos Tributários do IBET). São Paulo: Noeses, 2015, p. 363-381.

CALIENDO, Paulo. Da justiça fiscal: conceito e aplicação. **Interesse Público - IP** Belo Horizonte, n. 29, ano 7 Janeiro / Fevereiro 2005 Disponível em: <<http://www.bidforum.com.br/PDI0006.aspx?pdiCntd=50090>>. Acesso em: 14 jul. 2018.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 29. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2013.

CARVALHO, José Murilo de. **Cidadania no Brasil: o longo caminho**. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2001.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

CINTRA, Marcos. Globalização, modernização e inovação fiscal. In: VASCONCELLOS, Roberto Franca de (Coord.). **Direito tributário: política fiscal**. São Paulo: Saraiva, 2009.

COOLEY, Charles Horton. **Social organization: a study of the larger Mind**. New York: C. Scribner's Sons, 1909.

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: constituição e código tributário nacional**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

COULANGES, Fustel de. **A cidade antiga**. Tradução de Fernando de Aguiar. 5. ed. São Paulo, Martins Fontes, 2004.

COUTINHO, Carlos Nelson. Cidadania e modernidade. **Perspectiva: Revista de ciências sociais**, p. 41-59. São Paulo: 1999.

FERRAZ, Luciano; GODOI, Marciano Seabra de; SPAGNOL, Weter Botelho. **Curso de direito financeiro e tributário**. Belo Horizonte: Fórum, 2014.

GASSEN, Valcir; D'ARAUJO, Pedro Júlio Sales; PAULINO, Sandra Regina da F. Tributação sobre consumo: o esforço em onerar mais quem ganha menos. **Sequência (Florianópolis)**, Florianópolis, n. 66, p. 213-234, julho 2013. Disponível em <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S2177-70552013000100009&lng=en&nrm=iso>. Acesso em 13 abr. 2018.

GODOI, Carlos Eduardo Gonçalves de Godoi; MELLO, Elizabete Rosa de. Os sistemas tributários norte-americano e brasileiro sob a ótica da justiça tributária e da tributação justa. **Revista de direito internacional, econômico e tributário RDIET**. V. 11, n. 2, p. 172-195, Jul/Dez, 2016.

HERKENHOFF, João Baptista. **Como aplicar o direito**. 9. ed. rev., amp. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

KFOURI JÚNIOR, Anis. **Curso de Direito Tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

LUIZ, Lindomar Teixeira. A origem e evolução da cidadania. **Colloquium Humanarum**, v. 4, n. 1, p. 91-104. jun, 2007

MACHADO, Hugo de Brito. A denominada sanção premial no âmbito do direito tributário. **Interesse Público - IP**, Belo Horizonte, ano 12, n. 63, nov./dez. 2010. Disponível em: <<http://www.bidforum.com.br/PDI0006.aspx?pdiCntd=70921>>. Acesso em: 15 jul. 2018.

MALAVAZZI, Dante Marino; PEREIRA, Maria Eliza Mazzilli. Definição, Tipos e Funções de Regra: Uma Interpretação da Obra de B. F. Skinner. **Psic.: Teor. e Pesq.**, Brasília, v. 32, n. 3, e323223, 2016. Disponível em <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0102-37722016000300249&lng=en&nrm=iso>. Acesso em 13 jul. 2018. Epub ago. 14, 2017. <http://dx.doi.org/10.1590/0102-3772e323223>.

MARSHALL, Thomas Humphrey. **Cidadania, classe social e status**. Tradução de Meton Porto Gadelha. Rio de Janeiro: Zahar Editores, 1967.

MEHROTA, Ajay K. Reviving fiscal citizenship. **Michigan Law Review**, n. 113, p. 943-971, 2015. Disponível em: <<http://michiganlawreview.org/reviving-fiscal-citizenship/>>. Acesso em: 10 abr. 2018.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. 3. ed. 8ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2008.

_____. **Curso de direito administrativo**. 32. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2015.

NASCIMENTO, Carlos Valder do. Declaração de papel imune: obrigação acessória. Uma análise de sua juridicidade. **Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT**, Belo Horizonte, ano 5, n. 25, p. 123-138, jan./fev. 2007.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

_____. **Direito tributário: estudo de casos e problemas.** São Paulo: Bushatsky, 1973.

OLIVEIRA, Regis Fernandes; HORVATH, Estevão; TAMBASCO, Teresa Cristina Castrucci. **Manual de direito financeiro.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 1993.

PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos federais, estaduais e municipais.** Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016.

PIAUI. Decreto nº 17.291, de 04 de agosto de 2017. **Altera o Decreto nº 16.091, de 07 de julho de 2015, que dispõe sobre a criação do Programa de Estímulo à Cidadania Fiscal do Estado do Piauí.** Teresina, 2017. Disponível em: <<https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=347285>>. Acesso em 15 mai. 2018.

_____. Lei nº 6.661, de 10 de junho de 2015. **Dispõe sobre a criação do Programa de Estímulo à Cidadania Fiscal do Estado do Piauí.** Teresina, 2015. Disponível em:

<http://servleg.al.pi.gov.br:9080/ALEPI/consultas/materia/materia_mostrar_proc?cod_materia=7014>. Acesso em 15 mai. 2018

_____. Projeto de Lei Ordinária nº 02, de 24 de fevereiro de 2015. **Dispõe sobre a criação do Programa de Estímulo à Cidadania Fiscal do Estado do Piauí.**

Teresina, 2015. Disponível em:

<http://servleg.al.pi.gov.br:9080/ALEPI/consultas/materia/materia_mostrar_proc?cod_materia=7014>. Acesso em 15 mai. 2018.

PORTO, Ana Maria da Costa; BORGES, Antônio de Moura. O exercício da cidadania fiscal. **Revista brasileira de direitos e garantias fundamentais.** Curitiba, v. 2, n. 2, p. 21 – 39, jul/dez, 2016. Disponível em

<<http://www.indexlaw.org/index.php/garantiasfundamentais/article/download/1624/2094>>. Acesso em: 14 mai. de 2018.

REALE, Miguel. **Lições preliminares de direito.** 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

RIBEIRO, Maria de Fátima; GESTEIRO, Natália Paludetto. A busca da cidadania fiscal no desenvolvimento econômico: função social do tributo. **Revista de direito empresarial,** n. 5, jan./jun. – 2006, Curitiba.

ROSENFELD, Michel. **A identidade do sujeito constitucional.** Belo Horizonte: Mandamentos, 2003.

SABBAG, Eduardo de Moraes. **Manual de Direito Tributário.** 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de; CANADO, Vanessa Rahal. Direito tributário e direito financeiro: reconstruindo o conceito de tributo e resgatando o controle da destinação. In: VASCONCELLOS, Roberto Franca de (Coord.). **Direito tributário: política fiscal.** São Paulo: Saraiva, 2009.

SANTOS, Boaventura de Sousa. **Pela mão de Alice: o social e o político na pós-modernidade.** 14. ed. São Paulo: Cortez, 2013.

SARLET, Ingo. O direito ao mínimo existencial não é uma mera garantia de sobrevivência. In: **Revista Consultor Jurídico**, 8 de maio de 2015. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2015-mai-08/direitos-fundamentais-assim-chamado-direito-minimo-existencial>>. Acesso em 10 jun. 2018.

SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

SECCHI, Leonardo. **Políticas públicas**: conceitos, esquemas de análise, casos práticos. São Paulo: Cengage Learning, 2011.

SENNET, Richard. **O declínio do homem público**: as tiranias da intimidade. Tradução de Lygia Araújo Watanabe. São Paulo: Companhia das Letras, 1988.

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 37. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2014.

SIQUEIRA, Marcelo Lettieri; RAMOS, Francisco S. A economia da sonegação: teorias e evidências empíricas. **Rev. econ. contemp.** Rio de Janeiro, v. 9, n. 3, p. 555-581, dez. 2005. Disponível em <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1415-98482005000300004&lng=en&nrm=iso>. Acesso em 13 abr. 2018.

SOARES, Roberto Carlos Ferreira; MARTINS, Guilherme Bittencourt. O encontro da teoria do reforço de Skinner com a sanção positiva de Bobbio como alternativa de regulamentações positivas na sociedade contemporânea. **Direito, constituição e cidadania: contribuições para os objetivos de desenvolvimento do milênio**, Florianópolis: CONPEDI, 2015. p. 362-384. ISBN: 978-85-5505-056-5. Disponível em: <<https://www.conpedi.org.br/publicacoes/c178h0tg/x552ze4o/lyz4LDbOlx140MeY.pdf>>. Acesso em: 25 mai. 2018.

TOCQUEVILLE, Alexis de. **A democracia na américa**: sentimentos e opiniões. Tradução de Eduardo Brandão. São Paulo: Companhia das Letras, 1988.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 18. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2011.

VASCONCELOS, Arnaldo; ARAÚJO, Guilherme Dourado Aragão Sá. Reflexões sobre a estrutura lógico-formal da norma jurídica ante a sanção premial. In: **Pensar: revista de ciências jurídicas**. Fortaleza, jan./abr. 2017, p. 59-88 e-ISSN:2317-2150. Disponível em: <<http://periodicos.unifor.br/rpen/article/viewFile/4544/pdf>>. Acesso em 10 mai. 2018. DOI: 10.5020/2317-2150. 2017. v22n1p59.

VIEIRA, Litz. **Cidadania e globalização**. 10. ed. Rio de Janeiro: Record, 2011.

ZILVETI, Fernando Aurelio. **A evolução histórica da teoria da tributação**: análise das estruturas socioeconômicas na formação do Sistema Tributário. São Paulo: Saraiva, 2017.