

RESISTÊNCIA FISCAL, TRIBUTAÇÃO E OPOSIÇÃO SOCIAL AOS TRIBUTOS: O CONTRIBUINTE ENTRE O DIREITO DE RESISTÊNCIA, A RESISTÊNCIA AO ESTADO E AO DIREITO E A ESSENCIALIDADE DOS TRIBUTOS | FISCAL RESISTANCE, TAXATION AND SOCIAL OPPOSITION: THE TAXPAYER BETWEEN THE RIGHT TO RESIST, THE RESISTANCE TO THE STATE AND TO THE LAW AND THE ESSENTIALITY OF TAXES

ISAAC RODRIGUES CUNHA

RESUMO | No cenário de negativação generalizada da Política e do Estado, a oposição dos cidadãos aos tributos acabou caindo na vala comum da “natureza das coisas”. Contrariando tal dogma, o presente estudo investiga não a naturalidade, mas a natureza de tal conflito. Buscou-se, como objetivo geral, contribuir para um conceito de “resistência fiscal”, diferida esta das diversas formas de resistência ao Estado e ao Direito, ainda que por vezes com estas se confunda, como círculos secantes, definindo-se de que formas resiste o contribuinte às exações e quais os fundamentos de cada uma dessas maneiras. Em sede de metodologia, a pesquisa classifica-se como bibliográfica, pura e descritiva, tendo-se chegado à conclusão de que existem diversas maneiras, lícitas e ilícitas de resistência ao fisco, não sendo “natural” a resistência aos tributos, mas, sim, verdadeiro problema a resolver.

PALAVRAS-CHAVE | Tributação. Estado. Direito. Resistência fiscal.

ABSTRACT | *When the people badly see Politics, the Politicians, and the State itself, citizens' opposition to taxes is understood as a natural fact. Differently from this thought, the present study investigates not the naturalness, but the nature of such conflict. As a general objective, this article sought to contribute to a concept of “fiscal resistance”, deferred from the various forms of resistance to the State and the Law, defining when, why and how the taxpayers resist to taxes. In terms of methodology, the research is classified as bibliographical, pure, and descriptive, having concluded that there are diverse ways, licit and illicit, of fiscal resistance, none of them being “natural”, but rather, a real problem to solve, primarily due to the essentiality of taxes for the cost of rights. The research also concluded that this problem overcoming or solution will not “naturally” occur.*

KEYWORDS | Taxes. State. Law. Fiscal resistance.

1. INTRODUÇÃO

Uma investigação científica que se propõe a sugerir soluções a um problema deve, inicialmente, antes de qualquer elucubração ou proposta de solução, defini-lo, e com todas as letras. No caso da relação entre tributação e sociedade, e, em especial, o tema da oposição aos tributos, importa ainda antes a reconhecer como problema a resolver a assim chamada “resistência fiscal”, em sentido amplo. Isso porque a resistência à tributação não pode ser inadvertidamente “naturalizada”, sobretudo num momento em que o Estado se arvora como defensor/garantidor de um sem-número de direitos. A resistência não é “natural”. A resistência tem, sim, suas causas e fundamentos, razão pela qual o presente estudo, procura, de alguma forma, contribuir à investigação/definição destes últimos, pelo menos.

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

Há que se discordar deste desenho. Isto porque, se uma vez submetida a normas, princípios e regras os quais estabeleçam direitos e obrigações às partes envolvidas, a relação tributária não é, tampouco se pode resumir a uma “simples” relação de poder. Isto porque, mais uma vez, o que ocorre neste tipo de relação é apenas a sujeição de quem pode menos a quem pode mais – a sujeição do súdito ao soberano. O fato de, sabidamente, as garantias mais elementares dos contribuintes serem flagrante e reiteradamente desrespeitadas pelo Estado não desnatura a relação tributária de sua forma e

conteúdo jurídicos. Se o contribuinte se sujeita às obrigações fiscais com o receio de sofrer algum agravo ou punição pecuniária, e não porque se sinta juridicamente obrigado (e protegido), isto, por si só, não autoriza que todos os direitos envolvidos na relação tributária pereceram.

O problema é que se passou a aceitar tal caricatura “tributariamente injusta” como paradigma. Parece que o que havia de ser conquistado de garantias fundamentais, limitações ao poder de tributar, imunidades etc., já havia sido considerado pelos constituintes e, mesmo constitucionalizado, permanece sem força diante dos desmandos do Fisco. Pior de tudo, esse paradigma intencionalmente deixa no olvido a relevância social dos tributos, sua capacidade de intervenção, sim, positiva na economia, como meio de indução de condutas, mecanismo de distribuição de renda, diminuição das desigualdades ou mesmo mudança social, não obstante existentes já diversos trabalhos nestes assuntos.

Posto isto tudo, reconhece-se, de logo, que existe, sim, uma “resistência” em sentido amplo por parte de todo e qualquer cidadão, povo, sociedade, nação etc., à intervenção do Estado na propriedade privada em que se traduz a atividade fiscal. Releva aqui deixar de ignorar esse fenômeno, tanto pela dimensão que este alcançara, quanto pela relevância que a própria atividade tributária e financeira do Estado possui: custeamento de direitos. Eis o que importa fazer. Ocorreu, como adverte, na esteira de Thomas Khun, Hugo de Brito Machado Segundo (2016, p. 49), que “a sujeira, que paulatinamente foi sendo colocada embaixo de um tapete, tornou-se demasiadamente volumosa para ser ignorada”. Topou-se neste volume deixado debaixo do tapete.

Nesse sentido, cuida o presente artigo de delimitar ou mesmo separar, conceitualmente, de toda a discussão em torno da relação entre Estado, tributação e sociedade, o que se pretende aqui teorizar de que forma ou formas de oposição social aos tributos. Desta sorte, como objetivo geral deste estudo, tem-se por contribuir para um conceito de “resistência fiscal”, sobretudo diferindo-o de outros conceitos com que se pode confundir e muitas vezes confunde, e. g. entre as espécies que compõe os assim chamados “direitos de resistência”. A partir de tal teorização – não madura ainda, porém amadurecida

– pretende-se afastar a “naturalidade” ou “naturalização” do problema que é o conflito entre cidadãos/contribuintes e Estado/Fisco.

À mesma maneira, como objetivos específicos, tem-se, em número de quatro: (i) imprimir um conceito preliminar em que consista a palavra “resistência”, especialmente enquanto em afronta esta ao Estado e ao Direito; (ii) delimitar os contornos, como círculos secantes, entre o que se entende por “resistência” em geral, como gênero, e o que se pretende conceituar como “resistência fiscal”, espécie por sua vez; (iii) resgatar o que têm aduzido a literatura nacional e a estrangeira em torno do tema; e (iv) diferir a “resistência fiscal” da acepção doutrinária dos “direitos de resistência” ou do mero exercício, na prática, destes.

Em sede de metodologia, procedeu-se revisão de literatura nacional e estrangeira, além de consulta a documentos institucionais, especialmente textos normativos, classificando-se a pesquisa, quanto ao tipo, como bibliográfica e documental. No mesmo sentido, não obstante a pretensão de, caso possa, contribuir com a discussão em torno do problema, classifica-se o presente estudo, quanto à utilização dos resultados, também como puro, além de descritivo, em relação a seus objetivos. Como justificativa, aponte-se, especialmente, a carência de estudos em matéria da resistência fiscal como problema (em vez de um direito de não pagar tributo).

2. A OPOSIÇÃO SOCIAL AOS TRIBUTOS NO CONTEXTO DA RESISTÊNCIA AO ESTADO E AO DIREITO E DO(S) DIREITO(S) DE RESISTÊNCIA

Em matéria de resistência/desobediência, um leitor bem versado no direito positivo brasileiro, notadamente no Direito Penal, logo se recorda dos arts. 329, 330 e 331, que tipificam, respectivamente, os delitos de resistência, desobediência e desacato, como crimes contra a Administração Pública. Ocorre, todavia, que a questão da resistência ao direito supera o mero tratamento criminal, quando mesmo se fala num chamado “direito de resistência”. Vale salientar antes, como destaca Buzanello (2006) que esse

direito foi muito pouco abordado no Brasil, ficando a doutrina restrita a poucos autores, pertencentes a épocas diferentes e com perspectivas diversas, sendo quase totalmente omitido das discussões de direito público.

Essa desconsideração pela doutrina sem dúvida é a maior causa de uma certa imprecisão ao se conceituar esse direito. Segundo Buzzanelo (2006, p. 127), a expressão importaria em “diversos tipos de abordagem, independentemente do lugar constitucional que se pretenda conceder ou das variáveis que cada uma dessas espécies possa apresentar”. Como consequência negativa disto, o direito de resistência tem dado motivo a interpretações conceituais distintas.

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

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

Para Costa (1990), naquele momento, o direito de resistência se baseava, a um só tempo, num respeito a certos limites: de um lado, não

poderia o suserano, apesar do dever de fidelidade germânico, exorbitar de seus direitos, o que permitiria ao vassalo opor-se a esse abuso; por outro lado, os soberanos se deviam orientar pelo Cristianismo, segundo seus fundamentos, estabelecidos pela Igreja. No caso de um soberano desrespeitar os cânones então vigentes a desobediência seria justificada.

No entanto, segundo Burg (2004), há registros de resistências civis – não por acaso envolvendo questões tributárias – desde a Antiguidade Oriental. No século XXIV a. C, houve revoltas contra tributos opressivos e confisco de propriedades pelos governantes na cidade mesopotâmica de Lagash, atual cidade Tell Al-Hiba, no Iraque. Na Antiguidade Clássica, Sófocles (2008) atribui a Antígona, em seu debate com Creonte, regente tebano, a defesa de uma postura resistiva em face de uma lei injusta dos homens, contraposta à justiça divina. Na tragédia, Antígona entende que os chamados “éditos” de Creonte não se podiam contrapor aos preceitos divinos imutáveis, “porque não são de agora, nem de ontem, mas vigoram sempre.” (SÓFOCLES, 2008, p. 20). Antígona resistia àquela legislação de Tebas com o receio de ser castigada pelos Deuses.

Passadas tais experiências da Antiguidade Clássica e épocas seguintes, foi com Locke (1998) que o direito resistência passou a ter forma e conteúdo próprios, como instrumento legítimo de oposição às injustiças, diferido de um mero desrespeito à lei. Questionava-se Locke (1998) se seria possível opor-se às ordens de um príncipe, se poderia alguém resistir-lhe sempre que julgasse ter sofrido um agravo ou uma injustiça por conta de tais ordens. Entendia o autor que era apenas lícito opor força à injustiça e ao abuso e, “se alguém criar oposição em qualquer outro caso, torna-se merecedor de justa condenação, tanto de Deus como do homem.” (LOCKE, 1998, p. 132).

A resistência, para Locke, corresponderia a uma defesa contra o que é arbitrário, abusivo ou mesmo injusto. Em qualquer outro caso, a resistência deixaria de se configurar como defesa para corresponder a mera ofensa à lei, a um ato ilícito, crime. Tal resposta, no entanto, em vez de solucionar o problema, apontava inevitavelmente para outros questionamentos: qual o limite entre o poder e o arbítrio?

Nesse sentido, a partir do momento em que aquele mesmo príncipe passara a apenas reinar, mas não governar, ou seja, ao tempo do constitucionalismo e das primeiras Constituições, a medida entre o justo e o injusto começava a deixar de se basear em critérios meramente pessoais, ideológicos ou teológicos para basear-se nos valores constitucionais. Aquilo que não estivesse compreendido entre os limites constitucionais era injusto, era arbitrário, era abusivo. E como a resistência ao direito era albergada por esse novo panorama jurídico (constitucional)? A linha tênue entre a resistência e transgressão seria, justamente, a presença ou não de fundamentos constitucionais. É quando se começa a pensar a configuração própria de um “direito de resistência”.

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

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

Desta sorte, foi na França pós-Revolução que esse direito começou a ser constitucionalmente amparado de forma explícita, expressamente previsto. Nesse sentido, constava já da “Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão”, que integraria como preâmbulo a Constituição Francesa de 1793, três dispositivos expressos relativos à resistência (arts. 33, 34 e 35). A resistência à opressão era considerada como consequência de outros direitos humanos, quer se configurasse aquela opressão contra um particular, quer oprimida fosse uma coletividade. Nos termos do art. 35, “quando o governo viola os direitos do povo, a insurreição é para o povo e para cada porção do povo, o mais sagrado dos direitos e o mais indispensável dos deveres.” (FRANÇA, 1789, *on line*, tradução livre).

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

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

Vale salientar, todavia, segundo Maria Garcia (2004), que há ainda algumas constituições que preveem explicitamente o direito de resistência

como direito fundamental, como a Constituição Alemã de 1940 (art. 20) e a Constituição Portuguesa de 1982 (art. 21), indicando quase igualmente que todos têm o direito de resistir contra quem ofenda a ordem constitucional e os direitos e garantias fundamentais nelas previstos. No caso brasileiro, estando explícito ou não na CF/1988, a questão é que o direito de resistência inegavelmente se fundamenta nos valores constitucionais, os quais possuem, segundo José Carlos Buzanello (2001), uma “tripla dimensão”.

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

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

Ocorre que, no caso brasileiro, já no princípio da soberania popular (art. 1º, parágrafo único, da CF/1988) assevera-se literalmente que todo o poder emana do povo, que o pode exercer inclusive diretamente. Desta sorte, se algo constitucionalmente garantido para este mesmo povo soberano é

prejudicado, o correto seria “nascer” imediatamente um direito de resistir a esse prejuízo. A Constituição, assim, é a medida da resistência. Se não houve agressão a um fundamento nela contido, a resistência é ilegítima, ilegal, inconstitucional ou mesmo “aconstitucional”, porque carece de embasamento na Lei Maior. A resistência, para configurar-se como direito (subjetivo) e não como ofensa ao direito (objetivo), deve fundamentar-se na Constituição.

Assim, a literatura discorre acerca de pelo menos seis modalidades do direito de resistência – ou seis “tipos” –, distribuídas em dois maiores grupos: modalidades institucionais e não-institucionais. Como tipos institucionais, ou seja, que de certa forma dialogam com os poderes constituídos, há a objeção de consciência, a desobediência civil e a greve política. No segundo grupo, em que a resistência é tamanha que rompe com a ordem política e jurídica estabelecida, há a autodeterminação dos povos – que inclusive é asseverada como princípio da República brasileira nas relações internacionais (art. 4º, III, da Constituição) –, o direito à revolução e o direito à guerra.

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

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

certas condições ou de diversas leis, em particular porque elas os ofendem, elas os agridem”.

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

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

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

No caso da resistência a tributo lícito, pode-se ter como exemplos a resistência a um tributo incidente sobre determinado alimento, amparando-se no direito fundamental social à alimentação (art. 6º da Constituição Brasileira). Outro exemplo, um tributo que, mesmo legal, amparado na lei, ofenda o direito fundamental à propriedade de alguma maneira. Igualmente, amparado no direito geral de liberdade e no fundamento da livre iniciativa, um contribuinte, pessoa física ou empresa, tem o direito de resistir a uma tributação lícita, optando por outra, igualmente lícita, porém menos onerosa. Frise-se, porém, que a resistência à tributação lícita que ofende a lei, mas sem respaldo num fundamento constitucional, é um crime tributário.

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

3. A RESISTÊNCIA FISCAL NA LITERATURA NACIONAL E ESTRANGEIRA

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

resultado. Nenhum artigo a tratar especificamente deste assunto, nem um resumo sequer sobre o tema aparece.

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

O próprio autor dá sinal dessa pluralidade de conceitos, trazendo ainda as expressões “revoltas fiscais”, “protestos fiscais”, no resgate historiográfico que realiza das tensões tributárias em Minas Gerais ao tempo da Colônia. Aduz ele ao que chama de “formas variadas de resistência”, percebidas desde as câmaras municipais, as quais se opunham aos abusos na cobrança do quinto¹, conflitos entre autoridades disputando precedências, havendo espaço até mesmo para conflitos mais intensos, quando “bandos armados se escondiam nas brenhas das serras para assaltar os caminhos, fábricas de moedas falsas batiam cunhos, circuitos de desvios de receita, sonegação, contrabando se multiplicavam envolvendo de alto a baixo a sociedade colonial” (FIGUEIREDO, 2008, p. 9). Tal cenário incorreria, obviamente, na mais emblemática “revolta fiscal” brasileira: a Inconfidência Mineira.

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

1 Percentual de 20% (vinte por cento) ou 1/5 (um quinto), daí o nome, de todo o ouro prospectado.

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

Nesse sentido, Botelho (2005, p. 99) também utiliza a expressão “revoltas fiscais” para designar aquelas primeiras manifestações de resistência fiscal, mais cálidas porque em oposição a uma tributação despótica, autocrática, sendo a resistência aos tributos “problema persistente, contemporâneo à própria existência da sociedade organizada”. A ideia de resistência fiscal da autora, porém, aproxima-se demasiado do direito político de resistência, sobretudo nos regimes autocráticos, em que “os impostos são puramente confiscatórios, e a resistência ao seu pagamento é uma resistência ao poder”. A ideia de resistência fiscal que se quer conceber aqui difere, e é atual.

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

Nos pesquisadores portugueses, encontram-se ainda as expressões “alergia fiscal” e “aversão fiscal”, concebidas nada recentemente: vindas do francês, a primeira por Maurice Lauré, no seu *Traité* de 1956, e a segunda, mais longinquamente, por Simonde de Sismondi, ainda em 1819, como relata Santos (2013). Para o autor, esta aversão consistiria em “um fenômeno de

todos os tempos e de todos os lugares”, uma vez que “o pagamento de qualquer imposto representa, para o contribuinte, uma renúncia a uma parcela da sua riqueza sem receber, em troca, o benefício de contrapartida direta.” (SANTOS, 2013b, p. 89). O autor cita, ainda salientando essa “naturalidade” a que se refere, verso de Padre Antônio Vieira: “a todos é cousa muito doce o receber; mas tanto quanto se fala em dar, grandes amarguras!”.

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

Ocorre que, no direito constitucional português, os autores concebem mesmo um “direito de resistência fiscal”, em decorrência da expressa previsão constitucional nesse sentido. Conforme a semântica do art. 103º, n. 3, da Constituição portuguesa, “Ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não tenham sido criados nos termos da Constituição, que tenham natureza retroactiva ou cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei.” (PORTUGAL, 1976, *on line*). E esse direito consiste, segundo Sousa (2005), numa verdadeira especificação do direito fundamental de resistência (contido no já mencionado art. 21 da Constituição portuguesa).

Igualmente ao que se aduziu quanto à fundamentação constitucional do direito de resistência, o direito português entende este “direito de resistência fiscal” também medido pelos preceitos constitucionais. Para Raquel Campelo de Sousa (2005, p. 15), uma vez que se configura Portugal como um Estado de Direito constitucional e democrático, ganha fundamento “o direito de resistência à exigência de impostos que violem os termos da constituição (art. 103º, n. 3 da CRP)”. A uma lei inconstitucional, segundo a autora, não é devida a

obediência pelos contribuintes, tanto que, não por acaso, o dispositivo que prevê o direito de resistência fiscal português vem logo em seguida ao que contém nada menos que o princípio da legalidade tributária².

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

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

Não é recente, frise-se, essa preocupação do legislador constitucional português com o chamado direito de resistência fiscal. No regime constitucional anterior, considerava-se tal resistência legítima quando violados princípios constitucionais basilares da tributação, sobretudo o da legalidade. Segundo Antônio Braz Teixeira, citado por Sousa (2005, p. 72), “na vigência da

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

Constituição de 1933, a generalidade da doutrina e da jurisprudência entendia que a violação dos arts. 70º ou 93º daquela implicava uma verdadeira inconstitucionalidade material”, afinal a ofensa a qualquer daqueles preceitos constitucionais equivaleria à instituição de tributos em desarmonia com a Constituição. Tal desrespeito se traduziria, segundo o mesmo autor, “na violação do preceituado no nº 16 do art. 8º, atribuindo ao contribuinte o direito de não pagar impostos e de resistir legitimamente às exigências abusivas do Fisco.” (*Apud* SOUSA, 2005, p. 72).

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

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

Pont Mestres (1975), na esteira de Bujanda, todavia considera que, se na resistência aos tributos está realmente presente um tanto deste egoísmo individual, isso não autoriza, de modo algum, achar que é apenas a manutenção dos interesses particulares, em detrimento do bem comum, o

motivo primordial desta oposição dos contribuintes. Causas outras, sem dúvida, existem, persistem, “que possivelmente se relacionam com a crença de escassa equidade na repartição dos tributos por uma parte [o quanto cada cidadão paga ao Estado] e em uma inadequada distribuição do gasto público por outra [o quanto e como gasta o Estado dessas divisas].” (PONT MESTRES, 1975, p. 155, tradução livre).

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

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

Contudo, por mais que pareça “natural” resistir à tributação, Pont Mestres (1975, p. 272) mesmo salienta que “o comportamento tributário, como parte do comportamento humano em geral, é resultado de uma série de processos mentais que culminam em atos”, e estes atos, “à luz da psicologia, não têm porque necessariamente levar à marca indelével da resistência ao pagamento de tributos” (tradução livre). Para o autor, “não só não está demonstrada, como também é errônea a tese que atribui exclusiva ou principalmente ao instinto primário egoísta do homem a causa da resistência fiscal.” (PONT MESTRES, 1987, p. 234, tradução livre).

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

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

Nesse sentido, Bujanda (1977) também salienta que a resistência fiscal não é aceita por toda a doutrina como uma atitude constante do contribuinte, menos ainda que ela consista em uma “atitude que emergja inexoravelmente dos estratos mais profundos da personalidade” (tradução livre). No mesmo sentido, Martínón (2012, p. 171, tradução livre), salienta que a resistência fiscal “não se trata de uma atitude ilícita qualquer”, é, em verdade, “um comportamento que, ainda que contrário à norma, tem encontrado apoios múltiplos e segundo perspectivas divers ao longo de sua história”.

A autora salienta que, conforme hajam evoluído tanto a sociedade quanto o direito e a tributação, a resistência fiscal foi-se desligando das fervorosas formas de resistência à opressão e ao poder, “para nutrir-se de uma concepção ideológica mais elaborada.” (MARTINÓN, 2012, p. 171). Refere ainda autora que, século XIX, os argumentos pró-resistência, sobretudo contra

uma tributação mais elevada e/ou progressiva, concentravam-se numa “teoria individualista” da sociedade civil, de proteção contra intromissões na esfera econômica particular.

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

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

Não é por menos que tais dispositivos asseveram, a um só tempo, o dever fundamental de pagar tributos, a capacidade contributiva e a progressividade (art. 53) de um lado, e do outro os princípios da conformidade constitucional, legalidade, moralidade (art. 54)³. Assim, a (re)leitura dos italianos acerca da resistência fiscal muito se aproxima do direito de resistência em geral, conforme se percebe em Turchi (2011, p. 11, tradução livre), para quem “a resistência fiscal pode ser definida como o comportamento antijurídico

3 “Art. 53 Todos contribuirão para as despesas públicas devido à sua capacidade para contribuir. O sistema tributário é informado nos critérios de progressividade. Art. 54. Todos os cidadãos têm o dever de ser leal à República e de observar a Constituição e as leis. As pessoas encarregadas de cargos públicos têm o dever de realizá-las com disciplina e honra, fazendo um juramento nos casos estabelecidos por lei.” (ITÁLIA, 2012, p. 28, tradução livre).

daqueles que, referindo-se a valores ou princípios morais, políticos ou ideológicos, recusa-se publicamente a pagar totalmente ou em parte dos tributos devidos ao Estado ou a outras autoridades fiscais”, submetendo-se às sanções cabíveis por tal conduta⁴.

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

E mais, o autor chega a diferir a resistência em duas modalidades, utilizando conceitos que se vira há pouco como modalidades do direito de resistência. Para Alessandro Turchi (2011), a “objeção fiscal” ocorre mediante o não-pagamento às autoridades fiscais de uma quota do tributo pessoal (e.g., o IR italiano) dos rendimentos declarados e devidos pelo “objeto”, medindo esta quantia não-paga segundo os gastos do Estado em atividades que considera eticamente reprováveis. Por outro lado, segundo o mesmo autor, “a desobediência, protesto ou ‘greve’ fiscal assume às vezes conotações propriamente políticas ou ideológicas, e por vezes resulta em total rejeição ao pagamento.” (TURCHI, 2011, p. 11, tradução livre).

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

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

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

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

Interessante que Tremblay (2012) coloca a resistência fiscal como um meio termo, “*une voie mitoyenne*”, entre as vias institucionais de oposição mais básicas – o voto, por exemplo, quando os contribuintes rechaçam um candidato mais inclinado à arrecadação – e as vias mais extremas, como as revoltas e rebeliões fiscais. Para o autor, a resistência fiscal “permite permanecer dentro dos limites da lei, como expressão de uma oposição verdadeira, em alguns aspectos visando privar o Estado dos recursos necessários à realização de suas políticas e para a implementação de seus programas.” (TREMBLAY, 2012, p. 184, tradução livre).

O autor menciona ainda o que chama de “voto fiscal”, considerando as teorias que apontam ser um gesto de tolerância, aprovação ou consentimento o fato de um contribuinte pagar espontaneamente um tributo. Assim, a resistência fiscal consistiria num “voto de não-confiança”. Tremblay, no entanto, observa que “o significado do gesto de resistência não é sempre consciente”, uma vez que “qualquer tomador de decisão é impulsionado por motivos conscientes (cognitivos) e por motivos inconscientes (ordem impulsiva)” (TREMBLAY, 2012, p. 184, tradução livre). Afirma, ainda, ser “razoável supor

que o contribuinte de acordo com a ação das autoridades públicas se identifique facilmente com essas mesmas autoridades”, correspondendo mais a “uma propensão acentuada para ver e apreciar o mérito da utilização da sua contribuição”, sendo inverso também possível. (TREMBLAY, 2012, p. 184, tradução livre).

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

Num sentido próximo, Bazart (2000) tende a justamente diferir quando a resistência fiscal perpassa o indivíduo e alcança proporções coletivas, diferindo não apenas nas razões – de um mero desejo individual de pagar menos tributos – como também nas consequências – uma alteração na política fiscal ou na política em geral de um Estado. Ao passo que a resistência individual tenderia a ocorrer na fase de cobrança do tributo, “as ações coletivas de resistência visam, pelo contrário, ser exercidas na fase de criação ou na mudança da arrecadação dos tributos”, acarretando que “os instrumentos serão diferentes dos de resistência individual, que podem exortar completamente”. (BAZART, 2005, p. 273, tradução livre). Para o autor, “a ação coletiva torna possível exercer pressão sobre os tomadores de decisão para defender interesses dos particulares”, mas esse tipo de mobilização da opinião pública se mostrou na história, segundo Bazart (2005, p. 273, tradução livre), como “endêmica”.

Tremblay (2012) aduz ao que denomina “delinquência fiscal”, a qual reputa prejudicial, quando os contribuintes padecem de total desapego à ordem jurídica e à política fiscal. Complementa que “o sentimento de insegurança dessa forma engendrado cria uma situação crítica que envolve, por sua vez, um processo de desfazimento da credibilidade das autoridades e instituições

públicas”, instalando-se nos contribuintes, em seguida, “um clima de desconfiança, de oposição e até mesmo de rejeição à autoridade política. Tudo isso cria um terreno fértil para a resistência fértil fiscal e, pior ainda, para a delinquência fiscal.” (TREMBLAY, 2012, p. 187, tradução livre).

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

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

Assim, é comum a identificação das oposições políticas em geral da população com uma recusa ao pagamento de tributos, notadamente em refutação ao pagamento de exações para o custeio, direta ou indiretamente, de campanhas de guerra. Tanto que relatam Bank, Stark e Thorndike (2008, p. 1, tradução livre) que “[os] americanos têm uma reputação de odiar os impostos, não menos entre si”, recordando o próprio processo de Independência “como

um protesto fiscal, repleto de imagens da Festa do Chá de Boston e gritos de ‘Nenhuma tributação sem representação’ – “*no taxation without representation!*”.

Afirmam ainda os autores que “pessoas em todos os países correm para cobrir-se da vista de um coletor de tributos, mas a resistência fiscal no estilo americano tem sido impulsionada por uma tensão poderosa e persistente de antiestatismo” (BANK; STARK; THORNDIKE, 2008, p. 1, tradução livre). Na leitura deles, todos supostamente “odeiam” pagar tributos, mas o “ódio” maior dos americanos residiria nas intrusões do “grande governo”, entre, com negativo destaque, a tributação. Tamanha é essa identificação que Webley (1991, p. 2, tradução livre) salienta que “a evasão e a resistência fiscal não são necessariamente más”, do que, para o autor, “a resistência fiscal possui uma longa e honorável história”. Assim, é comum a coabitação, num mesmo discurso, das ideias de resistência civil (direito de resistência) e de resistência fiscal. Tanto que Snodgrass (2015) elenca em torno de 70 (setenta) episódios de desobediência civil na história política dos EUA que se realizaram na forma de “*tax resistances*”, segundo a autora.

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

Já em língua alemã, o que se tem acerca da resistência fiscal como conduta genérica do contribuinte é encontrado desde os primeiros que se dedicaram ao enfoque psicológico sobre as finanças públicas, notadamente Holtgrewe (1954) e Schmölders (2006), com a expressão “*steuerwiderstand*”

(literalmente “resistência aos tributos”). Kersting (2006) traz ainda, similarmente ao que se verificou nos demais autores de outras línguas, a expressão “protesto fiscal” (“*steuerprotest*”), na esteira do pensamento de Fritz Mann, como posturas defensivas dos contribuintes desapegadas da estrutura jurídica (licitude).

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

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

Outro ponto interessante é que, como reflexo do caráter moral-coletivo que possui a resistência fiscal, que há a aceitação por uma camada social da resistência praticada por outra, salvo nos casos de grandes sonegações. No dizer de Strümpel (1966, p. 86, tradução livre), “há, obviamente, alguns poucos

por contra própria cuja aversão aos tributos vai tão longe a ponto de aprovarem qualquer meio para fins de evasão fiscal”. Para a maioria das pessoas, a evasão seria justificável, aceita por eles, “com padrões morais mais flexíveis do que as previstas pelo Direito Tributário Penal”, não ocorrendo o mesmo, porém, no caso da resistência fiscal ilícita, ou “quando ela assume certas formas e excede certa magnitude” (grandes sonegações).

4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

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

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

No primeiro caso, da resistência à cobrança de tributos ilícitos, a oposição do indivíduo ou da coletividade é totalmente legítima e amparada nas garantias constitucionais. No caso brasileiro, em que pese a legalidade ser tida como limitação ao poder de tributar, pode perfeitamente a população resistir aos tributos ilegais, sem sofrer nenhum gravame por isso. Tal modalidade de resistência encontra amparo na totalidade das constituições no mundo

ocidental, como se viu, pela primazia da legalidade tributária. A resistência nesse caso é lícita – porque ilícita é a cobrança – e constitucionalmente amparada – sobretudo na garantia fundamental da legalidade tributária.

No segundo caso, da resistência à cobrança de tributo lícito ou à sua instituição, ocorre que tal exação, mesmo tendo amparo na lei (ou no processo legislativo, no caso da resistência à instituição de tributo), é reprovada pela população, ou seja, é uma resistência a um Governo ou a um legislador ilegítimo. Corresponde ao clássico exercício do direito de resistência na seara fiscal, é uma resistência fiscal em forma de protesto. Como exemplo recente, cite-se a defesa de uma “desobediência civil tributária” realizada pelos opositores ao mandato do então Presidente Hugo Chávez, em 2003. Atencio e Henríquez (2008) mesmo argumentam que havia, à época, fundamentos de fato e de direito que autorizavam uma desobediência fiscal, especialmente, porque a Constituição da Venezuela assevera, a um só tempo, o dever fundamental de pagar tributos, a justiça tributária, a gestão eficiente dos recursos, entre outros princípios, além de assegurar a dignidade humana, também desrespeitada pelo regime de Chávez.

Alegavam ainda as autoras que aquele governo havia desrespeitado vários dispositivos da Constituição Bolivariana da Venezuela. Tal tese se aproxima do que se pretendeu defender com a tese de um “direito de desobediência tributária”, pautado nos direitos e garantias fundamentais do contribuinte, previstos no ordenamento jurídico brasileiro (CUNHA, 2014), isto é, o clássico exercício do direito de desobediência civil aplicado no âmbito tributário (MARTINS FILHO; COSTA, 2016). Não se pode, porém, dizer, mesmo tendo amparo constitucional, que esta consista numa forma de resistência lícita: há, sim, um desrespeito à lei, ainda que pautado na soberania popular, nos direitos e garantias fundamentais etc.

Nesse aspecto, vale frisar que o próprio Código Penal tipifica os crimes de resistência (art. 329), desobediência (art. 330), desacato (art. 331). Ademais, a Lei n. 8.147/1990, que define os crimes contra a ordem tributária, como se sabe, elenca uma porção de “condutas resistivas” tipificadas como delitos. No entanto, como já se salientou, usando da obra de Costa (1990), a

resistência como forma de protesto há mesmo que se sujeitar às sanções. Essa modalidade ocorre mesmo para pressionar o Governo ou os legisladores, e não com uma finalidade criminosa. O efeito positivo dessa modalidade de resistência é, justamente, essa pressão política.

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

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

REFERÊNCIAS

ATENCIO, Mariadela Bello; HENRÍQUEZ, Mercedes Montiel de. Legalidad o ilegalidad de la desobediencia civil tributaria en Venezuela. **TELOS: Revista de Estudios Interdisciplinarios en Ciencias Sociales**, Universidad Rafael Beloso Chacín, vol. 10, n. 1, 2008, p. 81-92. Disponível em: <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=99318315006>. Acesso em: 6 nov. 2021.

BANK, Steven A.; STARK, Kirk J.; THORNDIKE, Joseph J. **War and taxes**. Washington, D.C.: The Urban Institute, 2008.

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

BAZART, Cécile. **La fraude fiscale**: modelisation du face a face Etat-contribuables. These (Doctorat ès Sciences Economiques). Université du Montpellier I, Faculté des Sciences Economiques, Montpellier (França): CREDEN, 2000. Disponível em: http://www.creden.univ-montp1.fr/downloads/theses/these_bazart.pdf. Acesso em: 22 nov. 2021.

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

BUJANDA, Fernando Antonio Sainz de. Estado de Derecho y Hacienda Publica. **Revista de Administración Pública**, n. 6, ano 1951, p. 193-212. Disponível em: <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/2111866.pdf>. Acesso em: 18 nov. 2021.

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

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

BUZANELLO, José Carlos. Direito de resistência. **Sequência**: estudos jurídicos e políticos. Publicação do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFSC, v. 22, n. 42, 2001. Disponível em: <https://periodicos.ufsc.br/index.php/sequencia/article/viewFile/15391/13974>. Acesso em: 1º nov. 2021.

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

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

CUNHA, Isaac Rodrigues. Desobediência tributária e oposição social aos tributos: apontamentos históricos na defesa de um meio político legítimo de resistência fiscal coletiva. *In*: BASSO, Ana Paula; MURTA, Antonio Carlos Diniz; FEITOSA, Raymundo Juliano Rego (Coords.). **Direito tributário I**. Florianópolis: CONPEDI, 2014, p. 74-103. Disponível em: <http://publicadireito.com.br/artigos/?cod=972c16f442eba604>. Acesso em: 10 jan. 2022.

FAUSTINO, Manuel. As garantias dos contribuintes no direito tributário português. **Nomos**: Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC, Fortaleza, v.29, n.1, 2009, p. 221-249. Disponível em: <http://periodicos.ufc.br/index.php/nomos/article/view/6439/4690>. Acesso em: 14 jan. 2022.

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

FERREIRA FILHO, Roberval Rocha. **Ação de classe em matéria tributária como instrumento de acesso à justiça**. Dissertação (Mestrado). Universidade Católica de Pernambuco. Mestrado em Direito. Recife: UNICAP, 2009. Disponível em: http://www.unicap.br/tede/tde_arquivos/4/TDE-2010-05-11T201758Z-299/Publico/dissertacao%20_roberval_rocha.pdf. Acesso em: 23 nov. 2021.

FIGUEIREDO, Luciano. Resistências antifiscais em Minas colonial (revisitando um velho tema, reescrevendo um velho artigo). **Anais...** XIII Seminário sobre a Economia Mineira. Centro de Desenvolvimento e Planejamento Regional da Faculdade de Ciências Econômicas, Diamantina: CEDEPLAR/UFMG, 2008. Disponível em: http://www.cedeplar.ufmg.br/seminarios/seminario_diamantina/2008/D08A087.pdf. Acesso em: 20 jan. 2022.

FRANÇA. Déclaration des droits de l'homme et du Citoyen du 26 août 1789. Disponível em: <http://www.assemblee-nationale.fr/histoire/dudh/1789.asp>. Acesso em: 17. jan. 2022.

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

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

HOLTGREWE, Karl Georg. **Der steuerwiderstand: das Verhalten des Steuerpflichtigen im Lichte der modernen Psychologie**. Berlin: Duncker & Humblot, 1954.

ITÁLIA. SENATO DELLA REPUBBLICA. COSTITUZIONE DELLA REPUBBLICA ITALIANA. Roma: Tipografia del Senato, 2012. Disponível em: <https://www.senato.it/documenti/repository/istituzione/costituzione.pdf>. Acesso em: 25 nov. 2021.

KERSTING, Gabriele. **Steuerwiderstand und steuerkultur: der kampf gegen das umgeld im königreich württemberg (1819-1871)**. Berlin: Kohlhammer, 2006.

LOCKE, John. **Segundo tratado sobre o Governo**: ensaio relativo à verdadeira origem, extensão e objetivo do governo civil. São Paulo: Editora Martin Claret, 2009.

LOPES, Cidália Maria da Mota. A psicologia fiscal e os custos psicológicos em Portugal: uma nova abordagem. *In*: SANTOS, António Carlos dos (Coord.); LOPES, Cidália Maria da Mota (Coord.). **Fiscalidade** - Outros olhares. Porto: Vida Económica Editorial, 2013, p. 179-199.

LOVELL, Jarret S. **Crimes of dissent**. Civil disobedience, criminal justice and the politics of conscience. New York City: New York University Press, 2009.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 37. ed.. São Paulo: Malheiros, 2016.

MACHADO, Hugo de Brito. **Os direitos fundamentais do contribuinte e a efetividade da jurisdição**. Tese (Doutorado). Universidade Federal de Pernambuco. Recife: UFPE, 2009. Disponível em: http://repositorio.ufpe.br/bitstream/handle/123456789/4003/arquivo5668_1.pdf?sequence=1&isAllowed=y. Acesso em: 21 nov. 2021.

MARTINÓN, Ruth. Fraude fiscal. **Eunomía**. Revista en Cultura de la Legalidad, Nº 2, marzo – agosto 2012, p. 170-175. Disponível em: <http://e-revistas.uc3m.es/index.php/EUNOM/article/viewFile/2081/1014>. Acesso em: 13 nov. 2021.

MARTINS FILHO, Luiz Dias. COSTA, Marcio Cesar. Direito de resistência – desobediência civil: uma realidade também no âmbito tributário. *In*: **Direito Tributário**. Olhar Crítico na Estrutura Tributária Brasileira. Estudos em homenagem à professora Julcira Maria de Mello Vianna. São Paulo: Claris, 2016.

PONT MESTRES, Magin. **El Problema de la Resistencia Fiscal**: sus causas a la luz de la Psicología, su solución a través del Derecho Financiero y de la Educación Fiscal. Prólogo del Prof. Fernando Sainz de Bujanda. Barcelona: Bosch, 1975.

PONT MESTRES, Magin. **Estudios sobre temas tributarios actuales**, Volumen Segundo, Barcelona: Universitat de Barcelona, 1987.

PORTUGAL. CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA PORTUGUESA. Lisboa: Assembleia da República, 1976. Disponível em: <http://www.parlamento.pt/Legislacao/Paginas/ConstituicaoRepublicaPortuguesa.aspx>. Acesso em: 12 nov. 2021.

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

SANTOS, António Carlos dos. Planejamento fiscal, evasão fiscal, elisão fiscal: o fiscalista no seu labirinto. **Nomos**: Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC, Fortaleza, v.30, n.2, 2010, p.227-266. Disponível em: http://www.repositorio.ufc.br/bitstream/riufc/12001/1/2010_art_acsantos.pdf. Acesso em: 1º jan. 2022.

SANTOS, José Albano. O conflito entre o imposto e a propriedade – uma perspectiva histórica. *In*: SANTOS, António Carlos dos (Coord.); LOPES, Cidália Maria da Mota (Coord.). **Fiscalidade** - Outros olhares. Porto: Vida Económica Editorial, 2013, p. 85-114.

SCHMÖLDERS, Günter. **The psychology of money and public finance**. Selected and introduced by Björn Frank and Erich Kirchler. Translations by Iain Grant and Karen Green. New York: Palgrave MacMillan, 2006.

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

SILVA, Suzana Tavares da. **Direito fiscal**. 1. ed, Coimbra: Imprensa da Universidade de Coimbra, 2015.

SNODGRASS, Mary Ellen. **Civil disobedience**: an Encyclopedic History of Dissidence in United States. New York City: Routledge, 2015.

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

SOUSA, Raquel Sofia Quaresma Teixeira Campelo de. **As garantias dos contribuintes**. Tese do I Curso da Pós-Graduação em Direito Fiscal. Faculdade de Direito da Universidade do Porto. Centro de Investigação Jurídico Económica. Porto: FDUP/CIJE, 2005. Disponível em: <http://www.cije.up.pt/download-file/110>. Acesso em: 10 jan. 2022.

STRÜMPEL, Burkhard. **Steuer moral und Steuerwiderstand der deutschen Selbständigen**: ein Beitrag zur Lehre von den Steuerwirkungen. Berlin: Springer Fachmedien Wiesbaden, 1966.

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

TREMBLAY, Pierre P. **L'argent de l'État**. Pourquoi et comment. Tome 1. Le Revenu. 1. ed., Québec: Presses de l'Université du Québec, 2012.

TURCHI, Alessandro. **Coscienti evasori**. Problemi e prospettive dell'obiezione fiscale. Milão: Franco Angeli, 2011.

ULLMANN, Hans-Peter. **Der deutsche Steuerstaat**: Geschichte der öffentlichen Finanzen. München: C. H. Beck, 2005.

WEBLEY, Paul. **Tax evasion**: an experimental approach. Cambridge: Cambridge University Press, 1991.

SUBMETIDO | *SUBMITTED* | 10/10/2022

APROVADO | *APPROVED* | 05/12/2022

REVISÃO DE LÍNGUA | *LANGUAGE REVIEW*

Katyane Rocha Façanha Moreno

SOBRE O AUTOR | *ABOUT THE AUTHOR*

ISAAC RODRIGUES CUNHA

Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, Ceará, Brasil.

Doutorando, Mestre e Bacharel em Direito pela Universidade Federal do Ceará.

Professor no Centro Universitário Maurício de Nassau. Membro Consultivo da Comissão de Educação Jurídica da OAB/CE. Advogado. E-mail: isaac.rodrigues.cunha@gmail.com. Lattes:

<http://lattes.cnpq.br/6764700461646351>. ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-8096-4878>.