



Espacio Abierto  
ISSN: 1315-0006  
eabierto.revista@gmail.com  
Universidad del Zulia  
Venezuela

Nadir Júnior, Amery Moisés; Sevegnani, Joacir  
Contributo para a construção de um modelo participativo no âmbito da Administração Tributária  
Espacio Abierto, vol. 28, núm. 4, 2019, pp. 166-187  
Universidad del Zulia  
Venezuela

Disponível em: <https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=12264392009>

- ▶ Como citar este artigo
- ▶ Número completo
- ▶ Mais informações do artigo
- ▶ Site da revista em redalyc.org

LUZEM  
redalyc.org

Sistema de Informação Científica Redalyc  
Rede de Revistas Científicas da América Latina e do Caribe, Espanha e Portugal  
Sem fins lucrativos acadêmica projeto, desenvolvido no âmbito da iniciativa  
acesso aberto

# Contributo para a construção de um modelo participativo no âmbito da Administração Tributária

*Amery Moisés Nadir Júnior\**  
*y Joacir Sevegnani\*\**

---

## Resumo

As organizações públicas enfrentam, hoje, grande crise de legitimidade, com cidadãos questionando a eficácia dessas instituições, bem como as intenções dos agentes públicos. Todavia, para cumprir com as suas funções constitucionais e para proporcionar a fruição dos direitos fundamentais dos cidadãos, o Estado conta, principalmente, com as receitas tributárias. Considerando que o pagamento de tributos não é apenas uma obrigação legal, mas um dever necessário para garantir a existência da vida em sociedade, neste artigo discutem-se mecanismos de legitimação das normas tributárias. Para tanto, investiga-se a possibilidade de se obter redução dos níveis de conflitualidade nas relações entre as administrações tributárias e os contribuintes, por meio da participação popular na elaboração de normas tributárias. Aborda-se, ainda, a adoção de práticas de fiscalização tributária, com ênfase na orientação e na prevenção, em contraposição àquelas com ênfase na punição. Por fim, conclui-se que, pela viabilidade da participação popular na elaboração das normas tributárias, reduz-se a resistência ao pagamento dos tributos, uma vez que elas passam a ser portadoras de conteúdo ético-social.

**Palavras-chave:** Administração Tributária; contribuintes; fiscalização preventiva; normas tributárias; participação popular.

Universidade do Vale do Itajaí (Univali).  
Florianópolis, Santa Catarina, Brasil  
E-mail: amerymnj@gmail.com

Universidade para o Desenvolvimento do Alto Vale do Itajaí (Unida-  
vi). Rio do Sul, Santa Catarina, Brasil.  
E-mail: sevegnani@sefaz.sc.gov.br

Recibido: 03/03/2019 - Aceptado: 02/09/2019

## Contribution for construction of a participatory model in the scope of Tax Administration

---

### Abstract

Public organizations today face a great crisis of legitimacy, with citizens questioning the effectiveness of these institutions, as well as the intentions of public agents. However, in order to fulfill its constitutional functions and to ensure the enjoyment of citizens' fundamental rights, the State relies primarily on tax revenues. Considering that the payment of taxes is not only a legal obligation, but a necessary duty to guarantee the existence of life in society, this article discusses mechanisms to legitimize tax rules. In order to do so, we investigate the possibility of reducing conflict levels in the relations between tax administrations and taxpayers, through popular participation in the elaboration of tax rules. It also addresses the adoption of fiscal supervision practices, with emphasis on guidance and prevention, as opposed to those with an emphasis on punishment. Finally, it is concluded that, due to the viability of popular participation in the elaboration of tax rules, the resistance to the payment of taxes is reduced, once they become carriers of ethical-social content.

**Keywords:** Tax Administration; taxpayers; preventive inspection; tax rules; popular participation.

### Introdução

No final do século XX, iniciou-se a mudança de percepção do papel do serviço público nos países ocidentais, conhecida como “A Revolução do Serviço”, a partir da qual as organizações públicas deveriam investir na qualidade dos serviços prestados e assumir responsabilidades por eles (Eliya, 2018). O termo “governança” tem sido usado para designar as práticas de transparência da gestão, que se alinham às políticas de responsabilidade social empresarial; enquanto, na esfera pública, tem sido o usado o termo “boa governança” para designar as práticas de organização social, desde a sua adoção, pelo Banco Mundial, nos anos 1980 (Carrion; Costa, 2010). Mais recentemente, a corrente do Novo Serviço Público lançou novas bases de compreensão da Administração Pública e reconfigurou sua identidade (Andion, 2012), com a accountability revelando-se como seu conceito central e auxiliando na preservação da democracia (Rocha, 2011).

O maior acesso às tecnologias de informação e comunicação aponta para a necessidade de uma discussão acerca do seu potencial de impacto, na esfera pública (Camargo, 2016). Como ensina Kant, “[...] todas as ações relativas ao direito de outros homens, cuja máxima não é suscetível de se tornar pública, são injustas” (apud Bobbio, 2006:104). Nessa acepção: “Um dos pressupostos do Estado moderno é a sua visibilidade social, mediante a implementação de

*instrumentos gerenciais de controle das informações que produz e o seu acesso pelo cidadão”* (Jardim, 1995:137).

O método democrático é o arranjo institucional para chegar a decisões políticas em que os indivíduos adquirem poder de decidir por meio da luta competitiva pelo voto popular (Schumpeter, 2014). Assim, revela-se indispensável a participação dos cidadãos na esfera pública, uma vez que ser cidadão, num regime democrático, significa possuir uma série de direitos, entre os quais a prerrogativa de participar da escolha de seus governantes e de influir nas suas decisões (Rocha, 2011). Ademais, quanto maior o envolvimento dos cidadãos nas políticas governamentais, mais se espera uma gestão pública focada na eficiência, na eficácia e na efetividade da utilização dos recursos públicos (Bairral; Coutinho e Silva; Alves, 2015).

Não obstante, essa harmonia relacional entre o Poder Público e os cidadãos deve ultrapassar a barreira de pagar tributos e aguardar resultados (Bairral; Coutinho e Silva; Alves, 2015), considerando que a tributação não fica fora desse processo de mudança (Correia Neto, 2017). Conforme Salm e Menegasso (2009:98), “[...] *os dilemas impostos pelos limites fiscais tornaram o estado do bem-estar social inviável e a administração pública passou a ser vista apenas sob o prisma da eficiência, da redução dos gastos públicos e dos cortes orçamentários*”.

Destaque-se, ainda, que, na justiça da sociedade moderna, a fiscalidade e a redistribuição de rendas dependem da observância dos princípios da capacidade contributiva, economicidade, legalidade, publicidade, irretroatividade e transparência (Torres, 2018). Dessa forma, no discurso tributário, verifica-se cada vez mais o uso da expressão “direitos fundamentais do contribuinte”, que abrangem os limites à cobrança de tributos e à edição de normas tributárias; a tributação como fonte de recursos para custeio das políticas públicas voltadas à implementação dos direitos fundamentais; e as normas tributárias como instrumentos extrafiscais de efetivação dos direitos fundamentais (Correia Neto, 2017).

Com essas ponderações, neste artigo, de cunho teórico, investiga-se a participação dos cidadãos nas decisões públicas, visto que as organizações públicas enfrentam, hoje, uma crise de legitimidade, com os cidadãos questionando a sua eficácia diante da crescente necessidade de recursos oriundos dos tributos e o pouco retorno em investimentos direcionados ao bem comum. Também, e especialmente, este artigo procura identificar mecanismos que possam ser utilizados pelas administrações tributárias para melhorarem seu relacionamento com os contribuintes, como a participação destes e das entidades que os representam nas discussões relativas à elaboração das normas tributárias, visando legitimação ético-social, que possui o condão de diminuir a resistência dos contribuintes no cumprimento de suas obrigações tributárias. Por fim, aborda-se a adoção de procedimentos que permitam aos fiscos atuarem de forma mais preventiva e menos punitiva, tomando, como ilustração empírica da discussão teórica, num breve relato, o modelo de fiscalização adotado pela Administração Tributária do estado de Santa Catarina.

Organiza-se este artigo em cinco seções. Além desta seção introdutória, na seção dois, a seguir, discorre-se sobre o estado fiscal e a participação popular nas decisões públicas; adiante, na seção três, trata-se da justiça fiscal e da participação popular na elaboração das normas tributárias; para após, na seção quatro, discute-se o conteúdo ético-social das normas tributárias e a atuação da fiscalização de tributos; e, por fim, na seção cinco, tecem-se as considerações finais.

## Estado fiscal e participação popular nas decisões públicas

O fortalecimento da sociedade civil, como ente regulador e fiscalizador das atividades do Estado, deve ser promovido por meio da utilização dos mecanismos de participação cidadã (Silva, 2010), principalmente quando as organizações públicas enfrentam, como hoje, forte crise de legitimidade, com cidadãos questionando a eficácia dessas organizações e as intenções dos agentes públicos (Denhardt, 2012). Quando uma organização é pública, o povo deve ser o principal destinatário da prestação de contas, conforme a noção de soberania popular (Maximiniano; Nohara, 2017). Além disso, segundo Salm e Menegasso (2009:114), “[...] a participação do cidadão em sua comunidade agrega uma variável importante para a formação do administrador público, uma vez que a responsabilidade pela produção do bem público passa a ser, também, das pessoas da comunidade”.

Desse modo, pode-se inferir que a capacidade de governar está diretamente relacionada à qualidade da interação do governo com a sociedade e os cidadãos (Maximiniano; Nohara, 2017). Cabe destacar, neste ponto, que o economista austríaco Joseph Alois Schumpeter, em sua obra *Capitalismo, Socialismo e Democracia*, de 1943, analisou, de forma crítica e sob a ótica do empirismo, a democracia clássica e a representação política, contribuindo para a formação do arranjo institucional das democracias contemporâneas (Carlo, 2005). Segundo Schumpeter (2014), na filosofia da democracia do século XVIII, o método democrático é um arranjo institucional para a tomada de decisões políticas, visando à realização do bem comum, com pessoas decidindo questões por meio da eleição de seus representantes. Todavia, para Schumpeter (2014), não existe bem comum exclusivamente determinado, com o qual todas as pessoas possam concordar empregando a força do argumento racional, considerando que a vontade comum ou a opinião pública emergem da confusão infinitamente complexa de situações, volições, influências, ações e reações individuais e em grupo do processo democrático. De acordo com Pateman (1975), a principal crítica de Schumpeter à doutrina democrática clássica relaciona-se ao fato do papel participativo e decisório das pessoas residir em fundamentos empíricos irrealistas.

O método democrático para Schumpeter (2014) é o arranjo institucional para chegar a decisões políticas nas quais as pessoas adquirem poder de decisão por meio da luta competitiva pelo voto popular. Diante disso, Schumpeter considerava a competição pela liderança como característica distintiva da democracia, comparando a competição política por votos com a operação econômica de mercado, na qual os eleitores (consumidores) escolheriam entre as políticas (produtos) oferecidas por empreendedores políticos (competidores), regulados pelos partidos políticos (associações empresariais) (Pateman, 1975).

Não obstante, apesar da importância da teoria de schumpeteriana na construção das teorias posteriores sobre democracia, Schumpeter entende que a participação popular não possui papel central na democracia e que o único método de participação política dos cidadãos consiste no voto em líderes e discussão (Pateman, 1975). Divergindo deste entendimento, Pateman (2013), Bachrach e Botwinick (1992) asseveram que a democracia não se limita à seleção de líderes políticos ou a simples competição entre as elites, mas abrange, também, a participação dos cidadãos nas decisões coletivas no cotidiano da vida social, devendo essa participação ser considerada tanto nas análises empíricas como no ideal normativo da democracia.

Adepta da corrente democrática participacionista, Pateman (2013) apresenta o seguinte questionamento envolvendo a renda básica e o sufrágio universal (requisito mínimo, mas emblemático, para a democracia): considerando que o sufrágio universal é aceito globalmente (exceto num ou noutro país) e que todo cidadão deve ter um voto e participar do governo, qual a razão de existir tanta oposição ao argumento de que um requisito igualmente importante, numa democracia em desenvolvimento, é que todos devem ter garantidos, de forma incondicional, os recursos necessários para proporcionar um padrão de vida modesto que lhes permita exercer sua cidadania tão plenamente quanto desejarem?

A resposta para o questionamento de Pateman (2013), exposto no parágrafo precedente, pode ser encontrada no imediatismo e na falta de solidariedade intergeracional, constituindo-se pressuposto da boa governança a mais larga participação, na tomada das decisões, da atual e das futuras gerações, que merecem igual acesso ao bem-estar, seja nas relações de direito-público, seja nas relações privadas de consumo (Freitas, 2016). Ainda considerando o questionamento, uma das soluções reside na esfera da tributação, que, além de gerar receitas para a produção de bens públicos, exerce a função de redistribuição de renda (Carvalho, 2018), conforme será exposto em mais detalhes, ao longo deste artigo.

Assim, apesar de o Estado moderno, com suas instituições burocráticas e a crescente necessidade de recursos públicos, configurar-se essencialmente num “Estado de impostos” (Habermas, 1984), os tributos não devem ser vistos como simples decorrência do poder de império do Estado ou do mero sacrifício para os contribuintes, mas como contribuição indispensável para garantir vida próspera, em comum a todos os membros da sociedade (Sevegnani, 2009). De acordo com Torres (2018:5), “O Estado não tem o objetivo de enriquecer ou de aumentar o seu patrimônio. Arrecada para atingir certos objetivos de índole política, econômica e administrativa.”

Nesse sentido, para cumprir com as suas funções constitucionais e proporcionar a fruição dos direitos fundamentais dos cidadãos, o Estado conta, principalmente, com as receitas derivadas dos tributos (Holmes; Sunstein, 2011). Segundo Nabais (2004), o modelo do “Estado fiscal”, empregado em países como o Brasil, garante que as necessidades financeiras da Administração Pública sejam cobertas por recursos oriundos dos tributos, caracterizando-se pelo baixo custo, sob a ótica da manutenção da liberdade numa sociedade civilizada. Não obstante, em respeito ao princípio da capacidade contributiva, que se encontra pautado no ideal de justiça distributiva, e a equitativa distribuição de encargos entre os contribuintes para a manutenção do Estado (Oliveira; Borges, 2016), o Estado fiscal deve ser estruturado de forma que as pessoas, com capacidade contributiva, paguem tributos (Nabais, 2004).

Deve se observar que, apesar de o dever fundamental de pagar tributos, no Brasil, caracterizar-se como obrigação constitucional, que expressa valores e interesses comunitários, é necessário que a Administração Pública considere que os contribuintes são portadores de direitos fundamentais, como o direito à transparência nas relações com o Estado (Sevegnani, 2009). Como enfatiza Bobbio (2006), o direito à transparência decorre do Estado Democrático de Direito, que objetiva a legitimação das ações praticadas pela Administração Pública por meio da redução do distanciamento que a separa de seus administrados.

A transparência, contudo, não possui um fim em si mesma, mas foca na responsabilização dos agentes públicos em relação aos seus atos e decisões, sendo a informação seu atributo

fundamental (Luciano; Wiedenhöft; Santos, 2018). Nesse sentido, a gestão da informação configura-se como um “[...] conjunto de práticas caracterizadas pela racionalidade formal e pelo projeto histórico do Estado contemporâneo” (Jardim, 1995:137). Hoje, a disponibilização da informação é facilitada pelo emprego das tecnologias da informação e comunicação (Luciano; Wiedenhöft; Santos, 2018), as quais podem ser utilizadas no contexto democrático, a fim de melhorar a confiança da população no relacionamento entre governo e sociedade, motivando o engajamento dos cidadãos no processo de decisão política (Camargo, 2016).

A transparência também se associa ao conceito de accountability, que trata da prestação de contas do gestor às partes interessadas ou stakeholders (Maximiniano; Nohara, 2017). Pode-se afirmar que a obtenção de altos níveis de accountability permite mais transparência e mais informações sobre a atuação dos agentes públicos (Luciano; Wiedenhöft; Santos, 2018), contribuindo para fortalecer a democracia e amenizar a crise da democracia representativa das últimas décadas (Zuccolotto; Teixeira; Riccio, 2015), que se manifesta não somente em Estados semiperiféricos, como o Brasil, mas também em democracias maduras da Europa e nos Estados Unidos, resultantes de fatores como o patrimonialismo, a corrupção, o clientelismo e os impactos da globalização sobre a soberania estatal (Gaspardo; Ferreira, 2017).

A transparência, dessa forma, caracteriza-se como o princípio fundante da ideia de democracia, como na Atenas de Péricles, onde os cidadãos reuniam-se num lugar público – a “ágora” – para apresentar e ouvir propostas e decidir, após terem apreciado os argumentos dos oradores (Bobbio, 2006). Apesar de a evolução do Estado e a complexidade das relações sociais não permitirem mais a democracia direta, nos moldes da Grécia antiga, o conhecimento da população a respeito dos atos praticados pelos seus representantes públicos continua sendo relevante, pois esses gestores agem pela outorga dos poderes que lhes foram concedidos pela população, devendo, portanto, observarem, com rigor, os princípios da legalidade, moralidade, impessoalidade, eficiência, transparência e publicidade (Sevegnani, 2009).

O Estado, para Bobbio (2006), deve perseguir o caráter público, tendo o segredo como exceção e, mesmo assim, uma exceção que não deve fazer a regra valer menos, considerando que as decisões e os atos administrativos devem ser conhecidos da população. Portanto, a transparência é uma premissa inerente à atuação do Estado, que não diz respeito a negócios privados, mas à coisa alheia, que a todos pertence (Bobbio, 2006). Nesses termos, a transparência pode ser um instrumento de combate à corrupção, esta que enfraquece a democracia, a confiança no Estado, a legitimidade dos governos e a moral pública (Matias-Pereira, 2009).

No Brasil, a questão da transparência assumiu lugar de destaque no contexto do Estado gerencial oriundo do processo de redefinição do papel do Estado, o qual deixa de ser responsável direto pelo desenvolvimento econômico e social, por meio da produção de bens e serviços, e prioriza a transferência das atividades, que podem ser controladas pelo mercado, para o setor privado (Matias-Pereira, 2009). Segundo Bresser-Pereira (2010), o Estado brasileiro passou por duas grandes reformas administrativas: a burocrática, iniciada em 1937, e a gerencial, que começa em 1995. Trata-se, na verdade, de uma série de reformas que tomou conta de toda a América Latina, consubstanciadas num movimento ideológico-político-econômico, conhecido como neoliberalismo, que tenta afastar mais o Estado da vida econômica (Strauss, 2018).

A transparência no Brasil teve como marco regulatório a promulgação da Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101/00) e, mais recentemente, foi reforçada com o ad-

vento das Leis da Transparência (Lei Complementar nº 131/09) e do Acesso à Informação (Lei nº 12.527/11), que obrigam a divulgação de informações relativas a renúncias fiscais e gastos públicos, contribuindo, dessa forma, para a responsabilização dos gestores públicos (Bairral; Coutinho e Silva; Alves, 2015). Estudo realizado por Michener, Contreras e Niskier (2018), contudo, demonstra que menos de uma em cada duas solicitações de acesso à informação obtém resposta dos governos, e mais de 50% dos pedidos excedem os prazos estabelecidos em lei, evidenciando a necessidade de investimentos do Estado em sistemas de informação e na capacitação dos agentes públicos.

A transparência, contudo, não deve ser entendida, nem consistir apenas como ação de informar a população acerca da atuação estatal, já que a mera publicação de boletins, relatórios, demonstrativos e pareceres de gestão fiscal são insuficientes para alcançar o propósito do instituto da transparência, principalmente quando esses documentos são redigidos em linguagem técnica, inacessível ao cidadão comum (Martins, 2004). Estudo realizado sobre a transparência no setor público corrobora o entendimento de Martins (2004), ao apontar baixo nível de transparência pública nos relatórios de gestão (48%), deficiências na divulgação obrigatória (80%) e baixa aderência às práticas de evidenciação voluntária (19%) (Bairral; Coutinho e Silva; Alves, 2015).

Assim sendo, os três instrumentos que dão visibilidade aos atos administrativos e auxiliam no rompimento do padrão secreto e hermético da Administração Pública devem estar conjugados (Martins, 2004), ou seja: (1) a publicidade inteligível das informações; (2) a motivação dos atos em sintonia com o interesse público; e (3) a participação popular nas decisões políticas.

A publicidade é o princípio básico da Administração Pública, positivado no caput do art. 37 da Constituição Federal brasileira, que permite a credibilidade de toda atuação estatal pela transparência (Maximiano; Nohara, 2017). Observa-se, porém, que a publicidade não deve ser vista apenas sob o aspecto da divulgação oficial dos atos da Administração Pública, mas também por meio da divulgação da conduta interna dos agentes públicos (Meirelles, 2016). Dessa forma, a publicidade caracteriza-se como o primeiro estágio da transparência administrativa ao permitir o acesso à informação, uma vez que tornar público é a regra mais elementar da Administração Pública, significando o ato de comunicação de algo que, pela lei, não poderia permanecer na esfera da intimidade para satisfação da pluralidade de fins (Sevegnani, 2009). Assim, a exposição de todo e qualquer comportamento administrativo confere certeza à conduta estatal e segurança aos administrados (Martins, 2004) e, excetuadas as situações de sigilo em decorrência de prescrição legal, a publicidade é um fator condicionante e indispensável à eficácia do ato administrativo, evitando a sua invalidade e perda de efeitos sobre seus destinatários (Sevegnani, 2009).

Contudo, a publicidade do procedimento administrativo tributário, no que tange à Administração Tributária, não possui amplitude idêntica, conferida aos demais atos praticados pela Administração Pública em geral, uma vez que o art. 198 do Código Tributário Nacional (CTN), norma recepcionada como lei complementar pelo art. 146 da Constituição Federal brasileira, veda expressamente a divulgação, por parte da Fazenda Pública e de seus agentes, de informações obtidas, em razão do ofício, sobre a situação econômica e financeira do sujeito passivo ou de terceiros, bem como a natureza e o estado de seus negócios (França, 2012). Nesse sentido, a Lei de Acesso à Informação é uma lei ordinária que, por conta disso, não pode ser oposta ao CTN, que possui status de lei complementar (Pacheco, 2012). Além disso, a atividade de



fiscalização tributária, por seu caráter investigativo, exige certa dosagem de segredo e cautela, a fim de evitar a utilização de artifícios por parte dos contribuintes que descumprem as normas tributárias (França, 2012).

A motivação, por sua vez, como segundo instrumento de visibilidade, decorre do princípio da legalidade e está associada ao dever legal da gestão estatal de qualidade, considerando que agentes públicos não são proprietários dos bens públicos, mas simples gestores dos interesses da coletividade, devendo, por conseguinte, explicar as razões que motivam suas decisões (Mello, 2016). Segundo Meirelles (2016:111), “[...] a regra geral é a obrigatoriedade da motivação, para que a atuação ética do administrador fique demonstrada pela exposição de motivos do ato e para garantir o próprio acesso ao Judiciário”. Observa-se, dessa maneira, tratar-se de uma justificação que tem como pressuposto maior a garantia e a proclamação do interesse público, sendo considerados inválidos os atos administrativos não vinculados à expressa motivação (Mello, 2006).

A participação popular, por fim, representa um dos alicerces do modelo de democracia participativa, que requer a criação de mecanismos que possibilitem aos cidadãos influenciarem diretamente nos processos de decisão e deles participarem (Martins, 2004), constituindo-se num processo inerente à referida transparência administrativa do Estado (Jardim, 1995). Destaque-se que a participação popular reduz o espaço de influências ocultas, interferindo na falta de planejamento, no clientelismo e em outros vícios verificados comumente na Administração Pública, além de contribuir para o aumento do grau de eficiência e efetividade dos atos administrativos na partilha do poder com a população (Martins, 2004). Porém, segundo Bachrach e Baratz (2011), deve-se atentar à face invisível do poder, que consiste na capacidade que indivíduos ou grupos possuem de controlar ou manipular valores sociais e políticos, impedindo que determinados temas, potencialmente perigosos para seus interesses e perspectivas, sejam objetos de discussão e deliberação pública.

Segundo Pateman (1975), ao final dos anos 1960, a palavra “participação” tornou-se parte do vocabulário político popular, reflexo da impetuosidade das demandas dos estudantes universitários e de vários grupos de colocar em prática os direitos de participação que constavam apenas das teorias, contribuindo, dessa forma, para a inclusão da “participação” na teoria democrática moderna. Não obstante, é irônico que, apesar da popularidade da ideia da participação, especialmente entre os estudantes, para os teóricos políticos e sociólogos políticos a participação popular possui papel mínimo no âmbito da teoria democrática ortodoxa (Pateman (1975). Para Bachrach e Botwinick (1992), o objetivo da democracia participativa, cujo foco inicial foi a democratização na indústria, é permitir que o local de trabalho emergja como alavanca para o alcance da redistribuição mais igualitária de poder e, como resultado disso, da maior democratização de todo o processo político.

Verifica-se, assim, a necessidade de uma demanda social pelo aprimoramento da democracia participativa, fato que exige muita capacidade de inovação institucional, sobretudo por iniciativa de movimentos da sociedade civil (Gaspardo; Ferreira, 2017), já que a efetiva participação popular na tomada das decisões públicas deve basear-se num movimento político local, com a criação de espaços públicos diversos, que respeitem as diferentes culturas e opiniões, de forma a garantir o vínculo da democracia com o povo, o território e o cotidiano (Addor, 2018).

Nota-se, portanto, que é por meio do fortalecimento dos governos locais que são criadas

melhores oportunidades de participação popular nas decisões públicas e, com isso, propicia-se maior concretização da solidariedade social (Sevegnani, 2014). Para tanto, os mecanismos mais comuns de participação popular nos processos de decisão do Estado são as audiências públicas, os conselhos gestores setoriais e os métodos de planejamento participativos (Secchi, 2013).

Dentre esses mecanismos, observa-se a importância dos conselhos gestores de políticas públicas “[...] ao conferirem à sociedade a participação nas tomadas de decisões de ações que imitem reflexos diretos em seu contexto social e em sua rotina, e ainda, a fiscalização da res pública” (Alves; Souza, 2018:119). De acordo com Almeida (2015:73), nos conselhos gestores de políticas públicas as organizações da sociedade civil não exercem apenas o controle social sobre as ações estatais, pois elas são investidas do poder de deliberar sobre os recursos públicos e os conteúdos das políticas públicas. Diante disso, a representatividade e a legitimidade dos conselhos dependem do aprimoramento de seus desenhos institucionais, especialmente: (1) garantir a prestação de contas para a sociedade, uma vez que os conselheiros deliberam sobre recursos públicos; (2) definir regras para a seleção dos seus representantes, mantendo-as, porém, sob o controle dos conselhos e não dos governos, além de permitir as disputas por assentos na organização. Num outro estudo, Almeida, Cayres e Tatagiba (2015) mapearam a produção acadêmica nacional sobre os conselhos gestores de políticas públicas, entre 2000 e 2011, verificando a presença predominante de estudos focados na esfera de governo municipal, corroborando a importância do fortalecimento das ações participativas locais.

### **Justiça fiscal e participação popular na elaboração das normas tributárias**

O conceito valorativo de justiça é o mais fundamental e abstrato do Direito, pressupondo princípios, valores e regras (Tipke, 2012). A teoria da justiça de John Rawls funda-se na concepção política de justiça, na qual medidas políticas podem ser aplicadas no âmbito social, visando minorar as desigualdades e garantir as liberdades fundamentais (Sevegnani, 2014). Nesse sentido, uma sociedade bem ordenada não é aquela que foi planejada apenas para promover o bem comum; é preciso que seja regulada por uma concepção pública de justiça, na qual todos conhecem e aceitam os mesmos princípios de justiça, inclusive as instituições públicas (Rawls, 2016).

Segundo os valores socialmente aceitos, o Direito configura-se como a disciplina assecratória da situação de cada indivíduo e da convivência social (Greco, 2007), enquanto os tributos configuram-se como o preço a ser pago para se viver numa sociedade civilizada (Carvalho, 2018). A democracia representativa, porém, acreditou que poderia garantir a tributação criteriosa e igualitária por meio somente de procedimentos legislativos; os eleitores, contudo, não encaram os políticos como garantidores de uma carga tributária reduzida ou que respeitem a capacidade contributiva (Kirchhof, 2016). O excesso legislativo em matéria tributária é também um dos graves problemas do sistema tributário no século XXI, especialmente quanto ao déficit na observância dos direitos fundamentais dos contribuintes; direitos que se encontram ligados aos princípios constitucionais da justiça, da capacidade contributiva e da igualdade (Zilveti, 2017).

O legislativo tem a função de criar as leis tributárias compostas de enunciados referentes aos tributos propriamente ditos, bem como aqueles relativos aos procedimentos de fiscalização e

de arrecadação tributária (Carvalho, 2018). Contudo, a interpretação da legislação tributária não é tarefa fácil para os contribuintes, levando à crescente necessidade de contratação de especialistas, originando uma das falhas de mercado na teoria econômica, denominada “assimetria de informação”, gerando custos sociais e econômicos (Carvalho, 2018). Assim, para que a tributação seja considerada legítima pelos contribuintes, é preciso que ela conste de um texto legislativo claro e acessível, além de respeitar o princípio da capacidade contributiva (Morais Junior, 2018).

Ainda em relação às falhas de mercado – que consistem em discrepâncias em relação ao ideal de um mercado competitivo, principalmente, nos setores de bens públicos –, na visão neoclássica, o mercado funciona de forma eficiente quando consegue empregar os insumos da melhor maneira possível, extraindo-se o máximo de produção ao mínimo custo, constituindo-se a tributação num dos meios utilizados pela Administração Pública para interferir e participar das atividades de mercado (Silva e Meirelles, 2010). Nesse sentido, observa Caliendo (2016), a tributação, em período recente, adquiriu novas funções para além da fiscalidade, tais como a promoção de direitos fundamentais prestacionais (educação, saúde, habitação, meio ambiente equilibrado, entre outros) e a correção de falhas de mercado, constituindo-se a tributação extrafiscal num instrumento de reforma social e de intervenção na economia. O intervencionismo, assim, é a marca de toda economia de mercado e as normas tributárias extrafiscais possuem relevância no poder regulatório, direto e indireto, do Estado sobre a economia (Carvalho, 2018).

Não obstante, os estudos econômicos têm demonstrado uma clara limitação da tributação extrafiscal como forma de correção de externalidades e falhas de mercado, ou ainda como substituto da ação livre da sociedade na busca de soluções voluntárias (Caliendo, 2016). Segundo Lukic (2017:543), “Apesar do grande potencial de utilização em prol da equidade social, percebe-se ainda, no Brasil, um fraco emprego da tributação nesta direção”. Portanto, existem vários limites que precisam ser superados para que a tributação seja empregada, eficientemente, como forma de harmonizar o desenvolvimento econômico e a equidade social no país (Lukic, 2017). A própria América Latina permanece como uma das regiões mais desiguais do mundo, sendo necessário resolver os desgastados acordos fiscais entre os países latino-americanos, combater os altos índices de evasão fiscal e mudar a mentalidade dos cidadãos de que não vale a pena pagar tributos pelos serviços oferecidos pelo Poder Público (Hanni; Martner, 2017).

A propósito, a teoria da “tributação ótima” busca uma estrutura tributária que permita ao governo arrecadar tributos que financiem seus gastos e, ao mesmo tempo, alcançar determinados objetivos distributivos ao menor custo possível, em termos de perda de eficiência econômica (Schoueri, 2018). Para tanto, um bom sistema tributário deve possuir eficiência econômica, simplicidade administrativa, flexibilidade, responsabilidade política, transparência e equidade (Schoueri, 2018). No Brasil, é condição *sine qua non* para o amadurecimento da ética tributária e do compliance o desenvolvimento de adequada cultura social e jurídica, de modo a permitir a implementação segura de normas com essas finalidades, exigindo amplo debate público e formação de sólida consciência sobre o que é justo em matéria tributária (Ramalho; Onzi, 2017).

Além disso, para melhorar o desempenho geral do sistema tributário, o Estado precisa adotar mecanismos de gestão que promovam a legitimação social das administrações tributárias, prevenindo, desse modo, a evasão de receitas de tributos (Dias Filho, 2011). Essa legitimação

social pode ocorrer por meio da participação popular na fase de elaboração das normas, possibilitando a obtenção de um consenso diante da exigência tributária e, por consequência, a redução do desejo de burlar a legislação (Sevegnani, 2009).

Na prática, existe uma relação inversa no nível de aceitação das normas tributárias instituídas, autoritariamente, pelo Estado em relação às normas tributárias instituídas mediante consenso popular, ou seja, o grau de conflitualidade será tanto menor quanto maior a participação dos contribuintes (Sevegnani, 2009). No entendimento de Carvalho (2018), contudo, a decisão do contribuinte em cumprir ou não com a legislação tributária é motivada, principalmente, pelas sanções jurídicas, cujo cálculo custo-benefício leva em conta não apenas as sanções formais, mas também a sua aplicação efetiva. Para Alink e Kommer (2011), corroborando o pensamento de Sevegnani (2009), as normas e os valores exercem efeito preponderante sobre a decisão dos contribuintes de cumprirem ou não com as obrigações fiscais em relação ao mero interesse econômico.

Em linhas gerais, no âmbito da elaboração de normas legislativas – tributárias ou não – há três regras de procedimento que concretizam os princípios do Estado Democrático de Direito (Carvalho, 2014): maioria, participação e publicidade. Essas regras vigoram em virtude de o princípio democrático impor que a lei seja a manifestação da maioria do legislativo e que, durante a sua elaboração, tenha-se garantida a participação dos sujeitos interessados e a ampla publicidade a seu respeito (Carvalho, 2014). No caso dos tributos, porém, a responsabilidade, na fase preliminar da elaboração das normas, geralmente, é de um setor especializado da Administração Tributária, que redige as minutas, quando se sabe que uma boa legislação tributária é aquela que pode ser realmente aplicada e implementada, exigindo, entre outras condições, desde a redação inicial, a observância dos valores aceitos pela sociedade (Alink; Kommer, 2011).

O fortalecimento do modelo no qual os contribuintes figuram como agentes colaboradores das decisões envolvendo questões tributárias, deixando de ser meros espectadores passivos ou destinatários de normas impositivas, pode ser efetivado por intermédio de câmaras de discussão, das quais participam representantes do governo e dos contribuintes (Sevegnani, 2009). Pode-se citar, como uma tentativa disso, a criação, no estado de Santa Catarina, da Câmara Ética Tributária de Santa Catarina (CET) por meio da Lei Complementar nº 313, de 2005, que instituiu o Código de Direitos e Deveres do Contribuinte do Estado de Santa Catarina. Com atuação em defesa das relações tributárias, a CET é composta por entidades de classe, representantes dos contribuintes e agentes do fisco, cujas principais competências são (Santa Catarina/BR, 2005): (1) propor e executar a política estadual de proteção ao contribuinte; (2) analisar e encaminhar à Administração Tributária consultas, denúncias e sugestões de contribuintes ou entidades representativas; (3) prestar orientação ao contribuinte sobre seus direitos e garantias; (4) sugerir à Administração Tributária procedimentos para coibir práticas de evasão fiscal e padronizar a atuação fiscal.

Nessa perspectiva, as normas tributárias não devem apenas atender as premissas de legalidade e os demais princípios que as norteiam; devem, também, revestir-se de legitimidade, ao portarem o necessário consenso social (Sevegnani, 2009), considerando que muitos políticos que colaboram na elaboração das leis tributárias não têm nenhuma ideia do conteúdo da justiça fiscal (Tipke, 2012). Cabe destacar que, enquanto o sucesso na economia é medido pelo lucro, o sucesso na política é medido pelos resultados nas eleições, fazendo com que políticos se

submetam aos interesses dos eleitores e dos grupos de interesse (Tipke, 2012). Assim, devido à reduzida participação com que comumente são tratadas e decididas as questões tributárias no Brasil, registra-se um aumento no risco de favorecimento de particulares em detrimento do interesse público, a exemplo da concessão de benefícios fiscais a determinados segmentos econômicos, sem a observância dos princípios constitucionais (Sevegnani, 2009). Além disso, os agentes do fisco “[...] *não costumam deter-se a considerar de antemão o sentido ou a falta de sentido dos preceitos legais*”, e os juízes especializados, que apenas praticam a mera aplicação das leis simples, frequentemente enfrentam dificuldades quando examinam os preceitos tributários do ponto de vista da justiça e da igualdade (Tipke, 2012:82).

Nesse contexto, verifica-se que os quadros funcionais das administrações tributárias ainda não estão preparados para uma mudança no modelo de atuação, que permita a participação ativa dos contribuintes, ou das entidades que os representam, nas discussões envolvendo as normas tributárias (Sevegnani, 2009). A explicação para esse agir, segundo Sainz de Bujanda (1967), é a existência, no âmbito das administrações tributárias, de arraigada cultura, fundada na presunção do contribuinte defraudador, o que causa a incredulidade estatal sistemática na honestidade dos contribuintes. Em razão disso, ao criar normas, o Estado, geralmente, o faz mediante a generalização da fraude, ou seja, considerando que todos os contribuintes estariam potencialmente propensos a sonegarem tributos (Sainz de Bujanda, 1967).

Deve-se atentar, contudo, para o fato de todo cidadão poder organizar-se de modo a pagar menos tributos, sem cair na ilegalidade ou na imoralidade, visto que a elusão fiscal consciente e planejada é uma forma legal de resistência fiscal (Tipke, 2012). Ao contrário, o cidadão que não declara os tributos devidos nos termos da lei, sonegando-os, age ilegalmente e, em princípio, imoralmente (Tipke, 2012). É crucial destacar que a generalização da ideia do contribuinte defraudador faz com que o controle das obrigações tributárias pelo fisco resulte em fórmulas legislativas complexas, minuciosas, confusas e de difícil aceitação (Sainz de Bujanda, 1967). As consequências, nesse caso, são nefastas também do ponto de vista educativo, uma vez que a própria legislação traduz a descrença na probidade dos contribuintes, independentemente de suas condutas (Sainz de Bujanda, 1967).

Desse modo, é necessário que o sistema tributário seja simples, eficiente e construído com base na consideração e na credibilidade em relação aos contribuintes (Sainz de Bujanda, 1967), sendo digno de censura o legislador que dita normas que lesionam a igualdade ou quebrantam outros dispositivos constitucionais (Tipke, 2012). É fundamental, portanto, que seja respeitada a personalidade moral dos contribuintes idôneos e desestimulada a propensão às práticas tributárias fraudatórias, pois, quando aqueles que obedecem às leis tributárias são regradados por legislações apropriadas, eles transformam-se em agentes partícipes no processo de construção de uma sociedade mais justa, condenando a sonegação de tributos (Sevegnani, 2009).

No Brasil, contudo, as elaborações das normas tributárias são, comumente, autoritárias, visando tão somente interesses arrecadatórios, inexistindo a preocupação com a construção de uma ordem jurídico-tributária estruturada e compreensível, que não deixe de respeitar leis hierarquicamente superiores, ainda que sob a justificativa de combate à sonegação fiscal (Sevegnani, 2009). Nas palavras de , “[...] *os tributos são justificados, porque o Estado está justificado. No Estado de Direito, entretanto não estão justificados quaisquer tributos, mas sim apenas os justos, que respeitem os direitos fundamentais [...]*”. (2012:121)

Assim, resta evidenciada a estreita relação entre o problema da reduzida participação na elaboração das normas tributárias e o panorama de conflitualidade entre os contribuintes e o Estado. Não obstante, a elevação do nível de aceitação e do cumprimento das normas tributárias também se relaciona à forma como a fiscalização de tributos atua (Sevegnani, 2009), conforme se aborda na próxima seção.

## **Conteúdo ético-social das normas tributárias e atuação da fiscalização de tributos**

A Administração Tributária, inserida nas funções atribuídas pelo comando constitucional como atividade típica e exclusiva do Estado (França, 2012), atrela-se, especialmente, ao princípio da legalidade objetiva, sob o qual os agentes do fisco devem zelar pela arrecadação estatal, respeitando, ao mesmo tempo, os direitos dos contribuintes (Oliveira, 2012). Portanto, as administrações tributárias, como área chave da Administração Pública, respondem pela implementação e cumprimento das leis tributárias, além de gerirem os sistemas informáticos (Alink; Kommer, 2011).

A atuação da fiscalização tributária tem como objetivo otimizar a arrecadação de tributos, adotando, para tanto, procedimentos de orientação, prevenção e controle, podendo agir de forma inquisitória e investigativa, possuindo, ainda, cunho sancionador quando se depara com o descumprimento das normas tributárias (França, 2012). No entendimento de Mangieri, “[...] a fiscalização preventiva, orientadora ou pedagógica deve ser a regra, enquanto a repressiva deverá representar a exceção” (2015:39). Apesar disso, é inegável que as sanções desenvolvem papel fundamental na manutenção do equilíbrio e da harmonia nas relações sociais, uma vez que a sanção é própria da natureza do Direito e da Administração Pública (Montoro, 2010). A propósito, no Brasil, o modelo de atuação do fisco ainda é essencialmente punitivo, reflexo da concepção enraizada de que as normas tributárias são cumpridas em razão somente do temor às sanções (Sevegnani, 2009).

Para que as normas sejam cumpridas, em muitas situações, a lei prescreve sanções que visam incentivar ou induzir a observância de certas condutas (Montoro, 2000). Não se deve, contudo, confundir sanção com coação, pois, enquanto a primeira é decorrência da não prestação estabelecida pela ordem jurídica, a segunda objetiva a execução forçada, como no caso do recolhimento de tributos (Montoro, 2000). Cabe destacar ainda que as sanções tributárias são importantes para garantir a observância das normas que impõem o dever de pagar tributos; inclusive, há quem afirme que sem a previsão de sanções ninguém cumpriria com suas obrigações fiscais (Martins, 1996).

Naturalmente, ao se considerar que o tributo se caracteriza como uma norma de rejeição social, cria-se uma regra sancionatória para ser aplicada (Martins, 1996). Não obstante, acolher tal proposição equivaleria dizer que os contribuintes somente aceitam arcar com os tributos para o financiamento das políticas públicas pelo temor das medidas coercitivas que o Estado pode lhes impor (Sevegnani, 2009). Como explica Giannetti (2007), a motivação para o cumprimento das normas estabelecidas pelo Estado, a exemplo das tributárias, não está adstrita apenas ao temor da sanção ou ao rigor de sua imposição, pois esses são apenas fatores de indução, nos quais o receio de ser submetido ao rigor da penalidade afasta a pretensa vontade de descumprimento da norma.

Em última análise, as normas tributárias sofrem resistência, principalmente, quando não

são portadoras de conteúdo ético-social, significando que os tributos devem ser justos, tanto na instituição como na aplicação dos seus recursos (Sevegnani, 2009). Portanto, o que se denomina de rejeição social aparenta ser um mecanismo de contestação devido ao fato de a norma tributária não ter sido legitimada pelos contribuintes, causando, por consequência, a percepção de que a finalidade dela não é propriamente o interesse público (Sevegnani, 2009).

Vista a situação como realmente é, não há quem goste de ser fiscalizado, pois qualquer irregularidade encontrada pelo fisco, mesmo que involuntária, representará ônus para o contribuinte (França, 2012). Todavia, há uma parcela dos cidadãos que observa as normas legais, motivada por uma espécie de identificação social, pela qual não praticam ações consideradas indevidas pela sociedade para não receberem reprovação social (Giannetti, 2007). Nesse sentido, observa-se que, enquanto os atos de desrespeito ao meio ambiente atingiram em grande parte esse nível de reprovação social, as práticas explícitas de evasão fiscal ainda são relativamente toleráveis e aceitas pela sociedade (Giannetti, 2007). Tem-se, ainda, um último nível de entendimento de que a razão para cumprir as normas decorre de uma internalização de valores no qual o ser humano, que atingiu esse grau de percepção, não respeita as normas legais pelo temor da punição ou de reprovação social, mas alicerçado numa reflexão ética interior (Giannetti, 2007).

Desse modo, fica evidenciado que as sanções não são a única motivação para o pagamento de tributos, mas operam como medidas necessárias quando o desejo de burlar a norma tributária funda-se meramente em interesses particulares, em detrimento do interesse público (Sevegnani, 2009). Nessa ótica, levando-se em conta também que a edição ininterrupta de normas tributárias torna quase inviável para o contribuinte acompanhar a dinâmica das exigências de natureza tributária (França, 2012), a forma punitiva de atuação da fiscalização tributária vem sendo repensada no Brasil, enquanto algumas certezas vão sendo, aos poucos, desconstruídas (Sevegnani, 2009). Diante dessa nova mentalidade, torna-se relevante para as administrações tributárias oferecerem mecanismos de orientação aos contribuintes (França, 2012), além de adotarem rotinas de monitoramento e de acompanhamento dos contribuintes (Mangieri, 2015).

Um exemplo de mudança de comportamento na Administração Tributária pode ser observado no estado de Santa Catarina, onde a atuação da fiscalização de tributos recebeu uma amplitude que transcende à concepção meramente punitiva, para considerar, também, as ações fiscais preventivas (Sevegnani, 2009). Convém destacar que a abrangência do modelo preventivo de fiscalização tributária catarinense está consignada no art. 11-A da Lei nº 3.938, de 1966, que prevê duas novas sistemáticas de atuação da fiscalização tributária: o monitoramento e o acompanhamento dos contribuintes (Santa Catarina/BR, 1966). Assim, no monitoramento, o agente fiscal avalia o comportamento do contribuinte a partir da análise de dados econômico-fiscais que possui em sua base de dados; enquanto que no acompanhamento, o comportamento do contribuinte é avaliado a partir da análise de informações solicitadas ao contribuinte ou obtidas *in loco* (Santa Catarina/BR, 1966). Desse modo, em regra, o monitoramento é realizado sem o conhecimento do sujeito passivo, ao passo que o acompanhamento, necessariamente, é dado ciência ao contribuinte acerca das verificações fiscais em curso e das irregularidades encontradas (Sevegnani, 2009).

No modelo de fiscalização catarinense, estabelecendo-se uma ordem lógica, no monitora-

mento, a autoridade fiscal procede à análise preliminar de informações com o propósito de certificar-se da regularidade das obrigações tributárias e, caso haja indícios de descumprimento da legislação tributária, o fato é comunicado ao contribuinte para que ele possa sanear as eventuais inconsistências e recolher o imposto devido (Sevegnani, 2009). Persistindo a inconsistência, ou seja, não havendo o cumprimento da obrigação tributária nas fases de monitoramento e acompanhamento, o agente fiscal dará início ao procedimento de constituição do crédito tributário, aplicando as sanções previstas em lei (Sevegnani, 2009). Contudo, mesmo nesta última fase, ainda se oportuniza ao contribuinte o conhecimento das irregularidades para apresentação de defesa prévia ou pagamento do crédito tributário mediante redução da multa aplicada (Sevegnani, 2009).

Além disso, a Administração Tributária do estado de Santa Catarina, a partir de 2003, criou os Grupos Especialistas Setoriais (GES), integrados por auditores fiscais da Receita Estadual, que acompanham e gerenciam o comportamento dos valores dos tributos recolhidos, mantendo, para tanto, contato permanente com os contribuintes para dirimir dúvidas sobre as operações realizadas (Eyng, 2017). A atuação dos GES tornou a fiscalização tributária mais eficiente e aperfeiçoou a relação entre o fisco e os contribuintes (Pereira, 2013) por meio do processo de cognição dos diferentes aspectos operacionais, técnicos, jurídicos, comerciais, contábeis e tributários dos setores-chave da economia catarinense, ao mesmo tempo, orientando as empresas quanto ao correto cumprimento das obrigações tributárias e estimulando o pagamento espontâneo dos débitos fiscais (Santa Catarina/BR, 2003). Atualmente, os GES são responsáveis pelo acompanhamento dos contribuintes que representam 80% da arrecadação tributária estadual, abrangendo setores como combustíveis, energia, supermercados, redes de departamentos, materiais de construção, comunicação, automóveis, bebidas, medicamentos, metalomecânico, têxtil, transportes, embalagens e comércio exterior (Santa Catarina/BR, 2017)

## **Considerações finais**

Ao longo deste artigo, destacou-se a importância da participação popular nas políticas públicas governamentais, em especial na elaboração das normas tributárias, observando-se que essa participação, além de viável, pode contribuir para a redução da resistência ao cumprimento das obrigações tributárias. Abordou-se, ainda, a adoção de práticas de fiscalização de tributos focadas na orientação dos contribuintes e na prevenção de condutas que visam sonegar ou evitar o recolhimento dos tributos.

Ressalta-se que, em grande parte, a rejeição não é propriamente em relação à obrigação de pagar tributos, mas à forma como o Estado os institui e, posteriormente, os administra. Dessa forma, no Brasil, diversos fatores podem contribuir para a resistência ao cumprimento das obrigações tributárias, como o elevado nível da carga tributária, a complexidade das normas tributárias, a má gestão dos recursos públicos, e a corrupção na Administração Pública. Além disso, deve-se atentar para o fato de que a tributação afeta diretamente os cidadãos, especialmente no que se refere à efetividade de seus direitos fundamentais, como o respeito à capacidade contributiva.

Verifica-se que a participação popular não deve ser compreendida em sua concepção reduzida, na qual o envolvimento social resume-se aos clássicos orçamentos participativos ou ao acompanhamento de obras e serviços públicos, mas deve contemplar também a participação



dos contribuintes e de suas entidades representativas na elaboração de normas tributárias, auxiliando, com isso, na legitimação das administrações tributárias e do conteúdo ético-social da legislação tributária.

Nesse sentido, é fundamental que as normas tributárias sejam elaboradas mediante procedimentos democráticos que espelhem a realidade social, com a concomitante observância dos direitos fundamentais dos contribuintes, sob pena de essas normas serem portadoras de baixa efetividade e, por consequência, tornem-se objeto de descumprimento ou inobservância por parte dos contribuintes. Por conseguinte, a criação de câmaras de discussões, das quais participem representantes do Estado e contribuintes, não apenas favorece o nível de consentimento das obrigações tributárias, mas também oportuniza a melhor compreensão do conteúdo que emana da legislação tributária, pois, quando as normas são consentidas e compreendidas, opera-se, naturalmente, a redução no desejo de descumpri-las.

No entanto, vale lembrar que, se de um ponto de vista a participação popular na elaboração das normas tributárias tem o condão de contribuir para o maior consentimento dos contribuintes com as exigências tributárias, de outro, a construção de um modelo de atuação da fiscalização tributária com ênfase na prevenção reduz a tendência de conflitos entre fisco e contribuintes, a exemplo do modelo adotado pela Administração Tributária do estado de Santa Catarina, baseado na criação dos Grupos Especialistas Setoriais (GES) e nas normas que dão amparo aos procedimentos de monitoramento e acompanhamento dos contribuintes. O modelo preventivo aposta na criação de mecanismos que oportunizem a regularização de infrações à legislação tributária, com penalidades apenas moratórias ou em percentual reduzido, incentivando, dessa forma, o cumprimento espontâneo das obrigações tributárias. Entretanto, para que esses mecanismos funcionem como força construtiva é necessário que as relações entre fisco e contribuintes estejam pautadas por condutas éticas e transparentes.

Não obstante, para transformar as antigas estruturas tributárias é fundamental que, primeiro, seja repensada a cultura da própria Administração Tributária, deixando de se considerar como um órgão cuja missão é essencialmente aplicar sanções aos infratores, para transformar-se, sobretudo, numa organização que atua na salvaguarda da arrecadação dos entes estatais. Essa nova cultura do fisco favorecerá a compreensão de que os tributos não são apenas uma obrigação legal imposta aos contribuintes, mas, principalmente, um dever necessário para garantir a própria existência da vida em sociedade.

Não há como se negar, contudo, que alguns contribuintes são naturalmente propensos a práticas lesivas à coisa pública, independente de como se desenvolve a atuação estatal. Assim, quando os agentes do fisco se deparam com transgressores dessa natureza, precisam estar amparados com mecanismos sancionatórios eficientes que permitam restaurar, em curto espaço de tempo, a ordem estabelecida, o que, por si só, incentiva os demais contribuintes a continuarem zelando pelo cumprimento das obrigações tributárias.

No que tange a pesquisas futuras, sugere-se investigar, de forma mais aprofundada, por meio de estudos multicaseos, os modelos de fiscalização de tributos adotados pelos fiscos, comparando-se os resultados obtidos com o emprego de procedimentos focados na orientação e na prevenção, com aqueles obtidos pelas administrações tributárias que adotam práticas com ênfase na punição, ou seja, baseadas em mecanismos de comando e controle.

## Referências

- ADDOR, F. (2018) “Reflexões sobre democracia participativa na América Latina”. **Revista de Administração Pública**. V. 52, n. 6, nov./dez., 1108-1124. DOI: <http://dx.doi.org/10.1590/0034-761220170131>.
- ALINK, M.; KOMMER, V. (2011) **Manual de Administración Tributaria**. Amsterdam: IBFD.
- ALMEIDA, C. (2015) “Da participação à representação política: um balanço crítico dos estudos mais recentes sobre Conselhos Gestores”. **Interseções**. V. 17, n. 1, jun., 54-78. DOI: 10.12957/irei.2015.18043.
- CAYRES, D. C.; TATAGIBA L. (2015) “Balanço dos estudos sobre os conselhos de políticas públicas na última década”. **Lua Nova**. N. 94, abr., 255-294. DOI: <http://dx.doi.org/10.1590/0102-64452015009400009>.
- ALVES, F.; SOUZA, M. (2018) “Democracia participativa: os conselhos gestores de políticas públicas como mecanismo de participação popular”. **Argumenta Journal Law**. N. 28, jan./jun., 107-124.
- ANDION, C. (2012) “Por uma nova interpretação das mudanças de paradigma na administração pública”. **Cadernos Ebape.BR**. V. 10, n. 1, art. 1, mar., 1-19.
- BACHRACH, P.; BOTWINICK, A. (1992) **Power and Empowerment: a Radical Theory of a Participatory Democracy**. Philadelphia (USA): Temple University Press.
- \_\_\_\_\_; Baratz, M. S. (2011) “Duas Faces do Poder”. **Revista de Sociologia Política**. V. 19, n. 40, out., 149-157.
- BAIRRAL, M. A. C.; COUTINHO E SILVA, A. H.; ALVES, F. J. S. (2015) “Transparência no setor público: uma análise dos relatórios de gestão anuais de entidades públicas federais no ano de 2010”. **Revista de Administração Pública**. V. 49, n. 3, mai./jun., 643-675. DOI: <http://dx.doi.org/10.1590/0034-7612125158>.
- BOBBIO, N. (2006) **O futuro da democracia**. São Paulo: Paz e Terra.
- Bresser-Pereira, L. C. (2010) **Pequena história da reforma gerencial de 1995**. Apêndice A. In:
- COSTIN, C. **Administração pública**. Rio de Janeiro: Elsevier.
- BUJANDA, F. S. de (1967) **Teoría de la educación tributaria**. Madri: LAEL.
- CALIENDO, P. (2016) “Tributação e ordem econômica: os tributos podem ser

utilizados como instrumentos de indução econômica?” **Revista Direitos Fundamentais & Democracia**. V. 20, n. 20, jul./dez., 193-234.

CAMARGO, A. (2016) “Engajamento, participação e transparência como meios para alcançar a democracia digital: o potencial do uso da internet”. **Comunicação - Reflexões, Experiências**, Ensino. V. 11, n. 11, 1º sem., 77-89.

CARLO, D. S. (2005) “**Joseph Schumpeter em Capitalismo, Socialismo e Democracia: um ensaio sobre suas contribuições ao desenvolvimento da Teoria Democrática**”. *Desenvolvimento em Questão*. Ano 3, n. 5, jan./jun., 125-134.

CARRION, R. M.; COSTA, P. A. (2010) “Governança Democrática, Participação e Solidariedade: Entre a Retórica e a Práxis”. **Espacio Abierto**. V. 19, n. 4, oct./dic., 621-640.

CARVALHO, C. (2018) **Teoria da decisão tributária**. São Paulo: Almedina.

CARVALHO, K. G. (2014) **Técnica legislativa (legística formal)**. Belo Horizonte: Del Rey.

CORREIA NETO, C. B. (2017) **Os impostos e o Estado de Direito**. São Paulo: Almedina.

DENHARDT, R. B. (2012) **Teorias da administração pública**. São Paulo: Cengage Learning.

DIAS FILHO, J. M. (2011) “A Tributação na era da Responsabilidade Fiscal: Desafios e Estratégias”. **Revista de Contabilidade da UFBA**. V. 5, n. 3, set./out., 58-71.

ELIYA, Y. (2018) “Accountability and service quality in public service in Israel”. **Review of International Comparative Management**. V. 19, n. 3, jul., 289-297. DOI: 10.24818/RMCI.2018.3.289.

Eyng, A. A. (2017) “**O fato gerador presumido na substituição tributária é definitivo, não assegurando o direito à restituição do ICMS substituto, exceto diante da sua não realização**”. In: *Coletânea de Monografias: Trabalhos Técnicos na Área Tributária*. Sindicato dos Fiscais da Fazenda do Estado de Santa Catarina – Florianópolis. V. 1, 117-196. Disponível em: < <http://www.sindifisco.org.br/wp-content/uploads/2017/11/>>. Acesso em: 2 jun. 2019.

FRANÇA, R. (2012) **Fiscalização tributária: prerrogativas e limites**. Curitiba: Juruá.

FREITAS, J. (2016) **Sustentabilidade: direito ao futuro**. Belo Horizonte: Fórum.

GASPARDO, M.; FERREIRA, M. (2017) “Inovação institucional e democracia participativa: mapeamento legislativo da Emenda do Programa de Metas”. **Revista de Administração Pública**. V. 51, n.1, jan./fev., 129-146. DOI: <http://dx.doi.org/>

org/10.1590/0034-7612148181.

- GIANNETTI, E. (2007) **Vícios privados, benefícios públicos? A ética na riqueza das nações**. São Paulo: Companhia das Letras.
- GRECO, M. A. (2007) **Dinâmica da tributação – uma visão funcional**. Rio de Janeiro: Forense.
- HABERMAS, J. (1984) **Mudança estrutural da esfera pública**. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro.
- HANNI, M; MARTNER, R. (2017) “Impacto redistributivo das políticas fiscais na América Latina revisitado”. In: AFONSO, J. R. et al. (Orgs.). **Tributação e Desigualdade**. Belo Horizonte: Letramento, 421- 449.
- HOLMES, S.; SUSTEIN, C. R. (2011) **El costo de los derechos: Por qué la libertad depende de los impuestos**. Buenos Aires: Siglo Veintiuno.
- JARDIM, J. M. (1995) “A face oculta do Leviatã: gestão da informação e transparência administrativa”. Ensaio. **Revista do Serviço Público**. V. 119, n. 1, jan./abr., 137-152.
- KIRCHHOF, P. (2016) **Tributação no Estado Constitucional**. São Paulo: Quartier Latin.
- LUCIANO, E. M.; WIEDENHÖFT, G. C.; SANTOS, F. P. (2018) “Barreiras para a Ampliação de Transparência na Administração Pública Brasileira: Questões estruturais e culturais ou falta de estratégia e governança?” *Administração Pública e Gestão Social*. V. 10, n. 4, out./dez., 282-291. DOI: <http://dx.doi.org/10.21118/apgs.v10i4.2017>.
- LUKIC, M. R. (2017) “Tributação e equidade social: fundamentos constitucionais e precedentes do Supremo Tribunal Federal (STF)”. In: AFONSO, J. R. et al. (Orgs.). **Tributação e Desigualdade**. Belo Horizonte: Letramento, 529-544.
- MANGIERI, F. R. (2015) **Administração tributária municipal: eficiência e inteligência fiscal**. Porto Alegre: Livraria do Advogado.
- MARTINS, I. G. S. (1996) “O princípio da moralidade no direito tributário”. **Revista de Direito Administrativo**. V. 204, 352-364.
- MARTINS, W. P., Jr. (2004) **Transparência administrativa: publicidade, motivação e participação popular**. São Paulo: Saraiva.
- Matos, T. C. C.; Ferreira, M. D’Á. M. (2014) “Controle democrático de políticas públicas e luta anticorrupção: a experiência da força tarefa popular”. **Revista de Políticas Públicas**. V. 18, n. 2, jul./dez., 385-397.

- MATIAS-PEREIRA, J. (2009) **Manual de gestão pública contemporânea**. São Paulo: Atlas.
- MAXIMIANO, A. C. A.; NOHARA, I. P. (2017) **Gestão pública: abordagem integrada da Administração e do Direito Administrativo**. São Paulo: Atlas.
- MEIRELLES, H. L. (2016) **Direito administrativo brasileiro**. São Paulo: Malheiros.
- MELLO, C. A. B. (2006) **Curso de direito administrativo**. São Paulo: Malheiros.
- MICHENER, G.; CONTRERAS, E.; NISKIER I. (2018) “Da opacidade à transparência? Avaliando a Lei de Acesso à Informação no Brasil cinco anos depois.” **Revista de Administração Pública**. V. 52, n. 4. jul./ago., 610-629. DOI: <http://dx.doi.org/10.1590/0034-761220170289>.
- MONTORO, A. F. (2000) **Introdução à Ciência do Direito**. São Paulo: RT.
- MORAIS JUNIOR, V. H. C. (2018) **Fundamentos para uma tributação ideal**. Rio de Janeiro: Lumen Juris.
- NABAIS, J. C. (2004) **O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão do estado fiscal contemporâneo**. Coimbra: Almedina.
- OLIVEIRA, A. M. de; BORGES, A. de M. (2016) “Limitações ao Princípio da Capacidade Contributiva: Mínimo Existencial e Confisco”. **Conpedi Law Review**. V. 2, n. 4, jul./dez., 180-200.
- OLIVEIRA, V. K. M. (2012) **A administração tributária como atividade essencial ao funcionamento do Estado**. Belo Horizonte: Fórum.
- Pateman, C. (1975) **Participation and democratic theory**. New York: Cambridge University Press.
- \_\_\_\_\_ (2013) “Questions, Evidence and Political Theory”. **Scandinavian Political Studies**. V. 36, n. 1, 91- 98. DOI: 10.1111/1467-9477.12000.
- PEREIRA, Moacir (2013) **História do Fisco Catarinense: Construindo uma Santa Catarina melhor**. Florianópolis: Insular.
- RAMALHO, F.; ONZI, S. D. (2017) “As normas de compliance em matéria tributária na Era da Inovação Econômico Radial”, In: OLIVO, L. C. C.; MACHADO, C. H.; MOTA, S. R. F. (organizadores) **Direito Tributário – homenagem ao professor Ubaldo Cesar Balthazar**. Florianópolis: Insular, 125-142.

- RAWS, J. (2016) **Uma teoria da justiça**. São Paulo: Martins Fontes.
- ROCHA, A. C. (2011) “Accountability na Administração Pública: Modelos Teóricos e Abordagens”. **Contabilidade, Gestão e Governança**. V. 14, n. 2, mai./ago., 82-97.
- SALM, J. F.; MENEGASSO, M. E. (2009) “Os Modelos de Administração Pública como Estratégias Complementares para a Coprodução do Bem Público”. **Revista de Ciências da Administração**. V. 11, n. 25, set./dez., 68-96.
- SCHOUERI, L. E. (2018) **Direito tributário**. São Paulo: Saraiva Educação.
- SCHUMPETER, J. A. (2014) **Capitalism, Socialism, and Democracy**. Floyd (VA): Sublime Books.
- SECCHI, L. (2014) **Políticas públicas: conceitos, esquemas de análise, casos práticos**. São Paulo: Cengage Learning.
- SEVEGNANI, J. (2009) **A resistência aos tributos no Brasil: estado e sociedade em conflito**. Florianópolis: Conceito Editorial.
- \_\_\_\_\_ (2014) **A solidariedade social: no Estado Constitucional de Direito no Brasil**. Rio de Janeiro: Lumen Juris.
- Silva, D.; Setti, G.; Paranhos, R.; Nascimento, W. (2013) “Teoria Democrática Contemporânea: Modelo Democrático Competitivo e Modelo Democrático Popular”. **Em Tese**. V. 10, n. 1, jan./jun., 1-27. DOI: <https://doi.org/10.5007/1806-5023.2013v10n1p1>.
- SILVA, J. A. P. (2010) “Democracia y participación en Colombia: un espacio en construcción”. **Espacio Abierto**. V. 19, n. 4, oct./dic., 641-651.
- Silva e Meirelles, D. (2010) “Teorias de mercado e regulação: por que os mercados e o governo falham?” **Cadernos EBAPE.BR**. V. 8, n. 4, art. 5, dez., 644-660.
- STRAUSS, D. (2018) “O problema da dependência econômica e a desindustrialização no Brasil a partir do Neoliberalismo”. **Espacio Abierto**. V. 27, n. 3, jul./sept., 145-164.
- TIPKE, K. (2012) **Moral tributária do estado e dos contribuintes**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor.
- TORRES, R. L. (2018) **Curso de direito financeiro e tributário**. Rio de Janeiro: Renovar.
- ZILVETI, F. A. (2017) **A evolução histórica da teoria da tributação**. São Paulo: Saraiva.
- ZUCCOLOTTO, R.; TEIXEIRA, M. A. C; RICCIO, E. L. (2015) “Transparência:

reposicionando o debate”. **Revista Contemporânea de Contabilidade**. V. 12, n. 25, jan./abr., 137-158. DOI: <http://dx.doi.org/10.5007/2175-8069.2015v12n25p137>.

### Documentos oficiais:

BRASIL (1966) **Código Tributário Nacional**. Lei federal nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm)>. Acesso em: 04/11/2018.

\_\_\_\_\_ (1988) **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)>. Acesso em: 04/11/2018.

\_\_\_\_\_ (2009) **Lei da Transparência. Lei Complementar federal nº 131, de 27 de maio de 2009**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/LCP/Lcp131.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp131.htm)>. Acesso em: 04/11/2018.

\_\_\_\_\_ (2011) Lei de Acesso à Informação. Lei federal nº 12.527, de 18 de novembro de 2011. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2011/lei/l12527.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/l12527.htm)>. Acesso em: 04/11/2018.

SANTA CATARINA/BR (1966) **Lei nº 3.938, de 26 de dezembro de 1966**. Dispõe sobre normas de legislação tributária estadual. Disponível em: <[http://legislacao.sef.sc.gov.br/html/leis/1966/lei\\_66\\_3938.htm](http://legislacao.sef.sc.gov.br/html/leis/1966/lei_66_3938.htm)>. Acesso em: 27/01/2019.

\_\_\_\_\_ (2003) **Ato Diat nº 21, de 16 de outubro de 2003**. Cria Grupos de Especialistas Setoriais (GES). Disponível em: <<http://legislacao.sef.sc.gov.br/>>. Acesso em: 2 jun. 2019.

\_\_\_\_\_ (2005) **Lei Complementar nº 313, de 22 de dezembro de 2005**. Institui o Código de Direitos e Deveres do Contribuinte do Estado de Santa Catarina. Disponível em: <[http://legislacao.sef.sc.gov.br/html/leis/2005/lc\\_05\\_313.htm](http://legislacao.sef.sc.gov.br/html/leis/2005/lc_05_313.htm)>. Acesso em: 16/02/2019.

\_\_\_\_\_ (2012) **Lei da Transparência e sigilo fiscal. Nota Técnica nº 9/2012**. Disponível em: <[http://legislacao.sef.sc.gov.br/Consulta/Views/Publico/Frame.aspx?x=/html/Notas\\_tecnicas/frame\\_notas\\_tecnicas.htm](http://legislacao.sef.sc.gov.br/Consulta/Views/Publico/Frame.aspx?x=/html/Notas_tecnicas/frame_notas_tecnicas.htm)>. Acesso em: 09/02/2019.

\_\_\_\_\_ (2018) **Ato Diat nº 20, de 4 de setembro de 2017**. Define a composição, coordenação e subcoordenação dos Grupos Especialistas Setoriais (GES). Disponível em: <<http://legislacao.sef.sc.gov.br/>>. Acesso em: 2 jun. 2019.