



FACULDADE BAIANA DE DIREITO E GESTÃO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO *LATO SENSU*
DIREITO TRIBUTÁRIO

SHEYLA ROCHA QUEIROZ SILVA

**TUTELA PENAL DA ORDEM TRIBUTÁRIA E SUA
LEGITIMIDADE**

SALVADOR
2018

SHEYLA ROCHA QUEIROZ SILVA

**TUTELA PENAL DA ORDEM TRIBUTÁRIA E SUA
LEGITIMIDADE**

Monografia apresentada a Faculdade Baiana de
Direito e Gestão como requisito parcial para a
obtenção de grau de Especialista em Direito
Tributário.

SALVADOR
2018

SHEYLA ROCHA QUEIROZ SILVA

TUTELA PENAL DA ORDEM TRIBUTÁRIA E SUA LEGITIMIDADE

Monografia aprovada como requisito para obtenção do grau Especialista em Direito Tributário, pela seguinte banca examinadora:

Nome: _____
Titulação e instituição: _____

Nome: _____
Titulação e instituição: _____

Nome: _____
Titulação e instituição: _____

Salvador, ____/____/2018.

Dedico o presente trabalho a todos que acreditaram em mim ao longo desta trajetória. Especialmente ao meu marido e filha, aos meus pais, minha irmã pelo apoio constante a cada etapa ultrapassada.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus pela sua constante presença em minha vida renovando-me a cada dia;

A professora e orientadora Daniela Borges pelas dicas e auxílio para a concretização desse trabalho;

A toda minha família, em especial ao meu marido e minha filha, que sempre me apoiaram contribuindo para o alcance do almejado objetivo.

**Que toda honra e toda Glória seja dada ao
Senhor.**

LISTA DE ABREVIATURA

CF/88 – Constituição Federal de 1988

CTN – Código Tributário Nacional

STF – Supremo Tribunal Federal

ICMS – Imposto Sobre Circulação de Mercadoria e Serviço

STF – Supremo Tribunal Federal

RESUMO

Cuida o presente estudo do debate acerca da legitimidade da intervenção penal nos crimes tributários. Para tanto, faz-se uma abordagem de ordem constitucional. Primeiro, cumpre trazer um breve panorama do sistema tributário brasileiro, os princípios constitucionais tributários, com enfoque no princípio da legalidade. Importante destacar os principais aspectos da obrigação tributária, seus elementos: lei e fato gerador, bem como a regra matriz de incidência tributária. Ressalta-se, por fim, os aspectos tributários e penais, com as distinções entre ilícitos tributários e ilícitos penais tributários, sanções tributárias e sanções penais tributárias, assim como entre elisão e evasão fiscal, para então bem delinear a questão da legitimidade da intervenção penal na ordem tributária.

PALAVRAS-CHAVE: tributação, princípios, obrigação tributária, tutela penal, ilícito tributário, ilícito penal.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	1
1. CONTEXTUALIZAÇÃO DO ESTADO E A TRIBUTAÇÃO	3
1.1. Considerações gerais	3
1.2. O Estado e a tributação	3
1.3. Os sistemas tributários, a globalização, a evasão fiscal e a elisão fiscal.....	9
1.4. Perda de arrecadação e a regressividade da tributação.....	12
2. SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO	15
2.1. Considerações gerais	15
2.2. Conceito de tributos	16
2.3. Espécies de tributos.....	19
2.3.1. Impostos	19
2.3.2. Taxas	21
2.3.3. Contribuições de melhoria	22
2.3.4. Empréstimos compulsórios.....	23
2.3.5. Contribuições sociais	24
3. LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR E OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS	27
3.1. Princípios constitucionais tributários	27
3.1.1. Princípio da legalidade.....	29
3.1.2. Princípio da isonomia.....	30
3.1.3. Princípio da irretroatividade	32
3.1.4. Princípio da anterioridade	32
3.1.5. Princípio da proibição do tributo com efeito de confisco.....	34
3.1.6. Princípio da capacidade contributiva	36
3.2. Limitações constitucionais ao poder de tributar	38
4. OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA	39
4.1. Conceito.....	39
4.2. Elementos da obrigação tributária.....	41
4.2.1. Lei.....	44
4.2.2. Fato gerador	46
4.3. Regra matriz de incidência tributária.....	49
5. TUTELA PENAL DA ORDEM TRIBUTÁRIA E SUA LEGITIMIDADE	50
5.1. Direito penal tributário	50
5.2. Denominação	50
5.3. Legitimidade.....	52
5.4. Ilícito tributário e ilícito penal.....	60
6. CONCLUSÃO.....	63
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	65

INTRODUÇÃO

O Estado não é um fim em si mesmo. É concebido para viabilizar a boa convivência dos indivíduos em sociedade e, no possível, para promover melhores condições de existência a todos. A fim de custear os gastos inevitáveis com as obras, serviços e outras prestações públicas, é necessário captar recursos financeiros entre os cidadãos que disponham dessa capacidade contributiva. O fenômeno da captação e do emprego de recursos privados pelo ente público é descrito e explicado pela Ciência das Finanças e regulado, no geral, pelo Direito Financeiro e, no que respeita à captação compulsória da receita, pelo Direito Tributário.

Toda essa atividade financeira do Estado se dá sob um determinado modelo econômico, que é conformado por regras jurídicas, tema de estudo do Direito Econômico. Com efeito, no sistema normativo, é possível divisar setores de especialização, segundo cada um desses temas, donde falar-se em ordem jurídico-financeira, ordem jurídico-tributária e ordem jurídico-econômica.

Neste estudo, busca-se investigar, exclusivamente, como se dá a intervenção penal na ordem jurídico-tributária. Para tanto, inicia-se a reflexão apresentando-se os limites formais (lógico-positivos) da intervenção penal em qualquer setor da convivência social – *nullum crimen, nulla poena sine praevia lege*. No passo seguinte, revisitam-se conceitos fundamentais do Direito Tributário, muitos dos quais indispensáveis para o manejo da regra penal, posto que, nesse tema, o tipo incriminador é pleno de conceitos jurídico-fiscais, o que obriga o intérprete a compreender os seus significados.

Na última parte, após situá-lo entre os estudos penais- econômicos, desenha-se um perfil do Direito Penal Tributário. A intenção deste trabalho é contribuir com o já iniciado debate brasileiro sobre a tutela penal dos interesses transindividuais.

Nesse sentido, a fonte adotada para a execução da pesquisa é a bibliográfica, caracterizada como um estudo teórico e considerada o passo inicial de toda a

pesquisa científica. Nesse contexto, importante destacar os ensinamentos de Jesus e Tachizawa:

[...] evidencia uma simples organização coerente de idéias, originadas de bibliografia de autores consagrados que escreveram sobre o tema escolhido pelo aluno. Esse tipo de monografia pode ser desenvolvido como uma análise crítica ou comparativa de uma teoria ou modelo já existente, a partir de um esquema conceitual em definido.¹

A pesquisa bibliográfica é desenvolvida através de material elaborado anteriormente, constituído de livros, periódicos, artigos científicos e etc. Isto porque, a bibliografia possibilita definir e resolver problemas, bem como explorar novas áreas, cujos problemas não se concretizaram o suficiente.

A análise do material coletado dar-se-á pela utilização do método dialético, onde serão avaliados os resultados ressaltando as evidências que esclareçam cada questão levantada mediante exame qualitativo das informações obtidas, sempre relacionando esses resultados com os objetivos, questões e hipóteses e pesquisa e dando-lhes significado frente ao referencial teórico.

Compreende também este item uma discussão dos resultados frente aos objetivos propostos no estudo, procurando evidenciar com clareza e objetividade as deduções tiradas dos resultados da pesquisa ou levantadas ao longo da discussão do assunto.

¹ JESUS, Damásio de; TACHIZAWA, Takeshy. *Orientação Metodológica para elaboração de Monografia*. 1. ed., São Paulo: Damásio de Jesus, 2005.

1. CONTEXTUALIZAÇÃO DO ESTADO E A TRIBUTAÇÃO

1.1. Considerações gerais

O jurista deve buscar permanentemente o rigor científico, seguindo os fundamentos metodológicos que se propôs a adotar, sob pena de ver maculado o trabalho por elementos externos, alheios ao âmbito da Ciência do Direito. É preciso notar, porém, que o jurista, não obstante os limites impostos ao trabalho científico, não pode perder de vista o contexto social, político, econômico e ético vivenciado em determinado momento da história. Desse modo, ao mesmo tempo em que exercita sua atividade laboral dentro do âmbito da Ciência do Direito, o intérprete se encontra inserido em um contexto histórico que exerce influência sobre seu trabalho.

O desenvolvimento da Ciência do Direito, em um movimento exclusivamente centrípeto e introspectivo, embora possa servir para o seu desenvolvimento teórico, pode, como consequência, afastá-la do real, ensejando o que Paulo Faraco de Azevedo chama de duas verdades: a dos juristas e a dos leigos.² Diante disso, na presente seção, tenciona-se levantar algumas questões meta-jurídicas envolvendo o direito tributário, a evasão e a elisão tributárias, em um exame que se pretende, portanto, multidisciplinar.

1.2. O Estado e a tributação

Os fundamentos principiadores do Estado Moderno sofrem atualmente a inexorável influência das transformações históricas verificadas nos planos jurídico, econômico, político e social do mundo globalizado. Esse fenômeno tem sido objeto de constantes investigações e estudos, nos quais se busca identificar as mutações pelas quais passam os alicerces do Estado Constitucional de Direito – por exemplo, soberania, legalidade, separação de poderes, representação popular – bem como prever as prováveis tendências quanto ao seu futuro.

² AZEVEDO, Paulo Faraco. *Crítica à dogmática e hermenêutica jurídica*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2001, p. 63.

Debruçando-se sobre o tema, Dalmo de Abreu Dallari relembra as diversas correntes doutrinárias acerca da origem e formação do Estado, assim como a maior ou menor intervenção dele na vida social. Em seguida, analisa e critica algumas das teorias sobre o futuro do Estado, tais como o Estado Mundial, o Mundo sem Estados, o Mundo de Super Estados e a noção de Múltiplos Estados do Bem-Estar.³ Na seqüência, em um esforço de predição, o referido autor aponta as tendências de um “*Futuro Imediato e Provável*” e de um “*Futuro Remoto Conjeturável*” do Estado.⁴ Não é o objetivo desta pesquisa avaliar e julgar todas essas relevantes transformações que influenciam o Estado atual, e que certamente determinarão a concretização de seu futuro. Todavia, serve tal referência inicial para se afirmar, concordando com uma das conclusões do citado autor, no sentido de que, independente da metamorfose por que passou e passa o Estado Moderno, a justificar sua menor ou maior influência no meio social, conforme demonstra a história, não há, ao menos por ora, qualquer dado concreto que possa autorizar uma resposta afirmativa quanto ao seu desaparecimento.⁵

Se tomadas como certas as teorias segundo as quais o Estado surgiu por motivos de ordem econômica, a partir do momento em que o mundo social se tornou mais complexo, tais fatores, em tempos de globalização, parecem mais presentes e não apontam um caminho que torne desnecessário ou ausente o Estado, ainda que sujeito a transformações que visem à conciliação de sua conformação atual com os impactos advindos de uma estrutura social, política e econômica cada vez mais complexa.

Se, de outra parte, adotar-se como fundamento da origem do Estado o próprio nascimento da sociedade humana, o curso da história demonstra que somente uma profunda modificação desta poderia resultar em uma transformação radical daquele. Nesse contexto, conclui Dalmo de Abreu Dallari que:

³ DALLARI, Dalmo de Abreu. *O futuro do Estado*. São Paulo: Saraiva, 2003.

⁴ Destaca-se que, “*predição*” não se confunde com mera “*intuição*” ou “*futurologia*”, como adverte o próprio autor. Op. cit., p. 3-7.

⁵ Anota Dalmo de Abreu Dallari que, à vista dos conhecimentos que se tem do Estado, desde suas formas mais primitivas até os tempos atuais, há uma única conjetura possível: “*(...) o Estado deverá existir ainda por muito tempo, não tendo sido revelada até agora qualquer tendência concreta que possa levar ao seu desaparecimento*”. Op. cit., p. 179.

[...] se o desaparecimento do Estado for vinculado à superação dos conflitos sociais pelo aparecimento de uma ordem espontânea, na qual predominem o altruísmo e o espírito de solidariedade, não há dúvida de que o mundo sem o Estado se coloca no plano das utopias, sem nenhum apoio nos comportamentos humanos já conhecidos.

Assim, limitando-se ao Estado Moderno e ao futuro próximo, conforme acima esclarecido, se é improvável a extinção do Estado, certa é a exigência dos tributos, necessários para a sua manutenção e a consecução de seus fins, confirmando a conhecida frase de Benjamin Franklin, segundo o qual *"In this world, nothing is certain but death and taxes"*.⁶ E a historicidade demonstra que a exigência de tributos está igualmente relacionada à constante luta entre os que cobram essas prestações pecuniárias e aqueles que as devem suportar. A relação entre Fisco e contribuinte é e sempre foi uma relação de tensão.

Nos atuais Estados Constitucionais Democráticos Sociais de Direito, a necessidade de uma tributação eficiente para fazer frente às demandas cada vez mais crescentes da sociedade, e a consecução de tal objetivo com a observância dos limites impostos pela ordem constitucional e os direitos e garantias individuais nela assegurados, é matéria de grande interesse e preocupação de todo o corpo social, notadamente pelo conteúdo que a discussão envolve, motivo de conflitos entre princípios e bens jurídicos protegidos constitucionalmente. Justificam-se, aqui, as características decorrentes da denominação de Estado acima exposta para dizer que não se fala especificamente do modelo de Estado de Direito advindo do movimento liberal do século XIX, mas daquele que, além de sujeitar a ação estatal aos limites estabelecidos na ordem jurídica, decorrente do constitucionalismo, e limitar o exercício do poder, incorpora a essa sujeição as características da representação democrática e da busca pela justiça social. Pertinente a lição de J. J. Canotilho sobre o Estado Social de Direito:

Se quiséssemos adotar uma fórmula de síntese, poderíamos dizer que o Estado social de direito só será Estado de direito se, como reclamavam os liberais e exigem os neoliberais, reconhecer a função estruturante dos princípios fundamentais do direito civil assente nos direitos da vontade dos sujeitos econômicos (ou seja, dos proprietários, empresários) e dos

⁶ *"Neste mundo, nada é seguro, apenas a morte e os impostos"*. In: BARELLI, Ettore, PENNACCHIETTI, Sergio. *Dicionário das citações*. Trad. Karina Jannini. São Paulo: Martins Fontes, 2004.

princípios norteadores desses direitos (a livre iniciativa econômica e a autonomia contratual). Contudo, o Estado de direito só será social se não deixar de ter como objetivo a realização de uma democracia econômica, social e cultural e só será democrático se mantiver firme o princípio da subordinação do poder econômico ao poder político. As tentativas de expurgação do social com o intuito de destilar um Estado de Direito quimicamente puro, isto é, um Estado sem o compromisso da sociedade, mais não são do que coberturas ideológicas para políticas econômicas e sociais onde não cabem deveres de solidariedade e de inclusão do outro.⁷

Uma ordem constitucional como a brasileira, plena de comandos que asseguram direitos sociais e compromissos do Estado perante a sociedade, certamente demanda um financiamento adequado dessa atividade estatal, a fim de que possa ser cumprida a contento. Sob outro aspecto, a ausência de participação na atividade econômica é caminho também trilhado pelos Estados Modernos, de sorte que é correto dizer que sua principal fonte de financiamento são os tributos.⁸

Se é da sociedade que provêm os recursos para a manutenção do Estado, os quais deverão ser revertidos em benefício da própria comunidade, é de fundamental importância que o cidadão não veja o Estado como eterno adversário e opressor, sempre a lhe impor sacrifícios e ônus. Para existir tal consciência, contudo, indispensável é a participação do cidadão na atividade de administração estatal e no controle da aplicação dos recursos gerados pela sua contribuição. É preciso, nesse contexto, que os cidadãos tenham consciência de que o pagamento de tributos constitui um dever que cabe a todos, sem o qual se rompe o pacto social. E, em contrapartida, é indispensável que os governos legitimem os tributos arrecadados pelo Estado, aplicando com eficiência os recursos auferidos, demonstrando à sociedade o resultado do esforço econômico conjunto. José Casalta Nabais lembra que a cidadania pode ser definida como a qualidade que os indivíduos pertencentes ao Estado-nação possuem de ser titulares ou destinatários de um certo número de

⁷ CANOTILHO, J. J. *Estado de Direito*. Lisboa: Gradiva, (s.d.). (Fundação Mário Soares – Cadernos Democráticos, 1999).

⁸ NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do Estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Almedina, 1998. Característica que qualifica o Estado fiscal, na dicção do doutrinador citado: “*Tirando situações verdadeiramente excepcionais, o atual Estado, mormente nos países desenvolvidos, apresenta-se como um Estado fiscal. Constituinte este um Estado cujas necessidades financeiras são essencialmente cobertas por impostos, compreende-se que tenha sido a regra do Estado moderno*”.

direitos e deveres universais, o que lhes confere uma posição específica de igualdade.⁹

Logo, a participação em comunidade concretiza-se pela existência de um conjunto de direitos e deveres universais, que podem ser de natureza pessoal, de natureza política e de caráter social, aos quais o referido autor chama de cidadania pessoal, cidadania política e cidadania social. Se a existência e o funcionamento do Estado têm como origem e fim todos os membros da comunidade que o constituem, é correto dizer que todos são responsáveis pela sua manutenção e, portanto, pelo seu financiamento.

Esse financiamento ocorre por meio da tributação, que, nos modernos Estados constitucionais, está balizada em geral por dois marcos fundamentais. De um lado, a segurança jurídica e a proteção dos direitos e garantias individuais representados por princípios constitucionais como o da liberdade, o da legalidade e todos os seus corolários; tais princípios servem para assegurar outros de idêntica origem constitucional, como o da autonomia da vontade e o da liberdade econômica. De outro lado, o balizamento da tributação dá-se pela idéia de justiça tributária, traduzida no princípio da igualdade e no seu desdobramento na área tributária, a capacidade contributiva, que representa a medida da tributação que cada cidadão pode/deve suportar. Sob esse prima, ou seja, não do Estado em si, mas dos destinatários da ação estatal, é que José Casalta Nabais fala em cidadania fiscal. Uma cidadania que se de um lado, implica que todos suportem o Estado, ou seja, que todos tenham a qualidade de destinatários do dever fundamental de pagar impostos na medida da respectiva capacidade contributiva, de outro, impõe que tenhamos um Estado fiscal suportável, isto é, um Estado cujo sistema fiscal se encontre balizado por estritos limites jurídico-constitucionais.¹⁰ Nesse contexto é que o autor situa o que chama de dever fundamental de pagar impostos.¹¹

⁹ NABAIS, José Casalta. *Algumas reflexões sobre o atual Estado fiscal*. Revista da Advocacia Geral da União – AGU. Brasília: Ano II, n. 09, abr. 2001. Disponível em: www.agu.gov.br/ce/cenovo/revista. Acesso em: 09 ago. 2008.

¹⁰ NABAIS, José Casalta. Op. cit., p. 673.

¹¹ O fundamento jurídico dos deveres fundamentais, anota José Casalta Nabais, dentre os quais o de contribuir para as despesas públicas, decorre de sua previsão constitucional. Ao legislador infraconstitucional permite-se, dentro dos limites do ordenamento jurídico, estabelecer deveres, os quais, porém, são qualificados como deveres legais. Os deveres fundamentais, “(...) enquanto deveres jurídicos do homem e do cidadão que, por determinarem a posição fundamental do indivíduo,

Do ponto de vista econômico, um sistema tributário adequado, segundo Luiz Arruda Vilella, deve apresentar, dentre outras, as seguintes características: a) uma distribuição eqüitativa da tributação; b) uma interferência mínima na atividade econômica; c) permitir uma administração eficiente e isenta de arbitrariedade, que apresente custos razoáveis tanto para a administração tributária como para o contribuinte, e cuja arrecadação se mostre suficiente e compatível com o potencial tributário dos contribuintes.¹² A exemplo das modernas constituições, a Carta Política de 1988 aponta como diretriz para a tributação, o caráter pessoal do pagamento dos impostos, o que confirma a sua condição de dever fundamental, e a vinculação à capacidade contributiva, necessária para se atingir uma tributação equânime. Por outro lado, estabelece um sistema tributário fundado em estritos limites jurídico-constitucionais, objetivando assegurar os direitos fundamentais e impedir o excesso de poder do Estado.

A confluência desses dois vetores concede ao sistema tributário as características desejáveis. Um sistema que assegure o financiamento do Estado para o atendimento das necessidades sociais, mediante uma distribuição justa da carga tributária, o que significa que deve ser isonômica e solidária, e que assegure as liberdades e garantias individuais, a livre-iniciativa e o desenvolvimento nacional. Decerto que não se conhece um sistema tributário que reúna todas as características acima descritas, o que não impede, e mesmo impõe, que esses objetivos sejam buscados constantemente pelas administrações tributárias e pela sociedade. Mas, deve-se considerar que, por mais evoluído que seja o sistema tributário, por maior que seja o retorno em benefícios trazido pelo Estado ao

têm especial significação para a comunidade, configuram-se como posições jurídicas passivas, autônomas subjetivas, individuais, universais e permanentes e essenciais". (Op. cit., p. 674). Esse dever, evidentemente, está formal e materialmente limitado pela própria Constituição, mormente pelos princípios da legalidade, da segurança jurídica, da igualdade e da capacidade contributiva. Lembra o autor, nesse aspecto, a intangibilidade do princípio da dignidade da pessoa humana, o qual, "(...) além de constituir um eficaz obstáculo às captações, sempre constitui uma barreira inferior aos impostos, a exigir que estes não ponham em causa que a cada uma seja assegurado um mínimo de meios ou recursos materiais indispensáveis a essa mesma dignidade". Além disso, o dever fundamental de pagar impostos está em especial contato com as chamadas liberdades econômicas de trabalho, profissão e iniciativa econômica, além do direito à propriedade, razão pela qual "(...) os impostos, enquanto concretas manifestações dum dever fundamental, não podem, mormente pelo seu montante, ir ao ponto de desfigurar esses direitos enquanto direitos de conteúdo determinado ou determinável com base em preceitos constitucionais, sob pena de os mesmos terem um conteúdo ou âmbito 'sob reserva (ou nos termos) da lei fiscal' e não nos termos da Constituição". Op. cit., p. 692.

¹² VILELLA, Luiz Arruda. *Restrições do ajuste fiscal: potencial tributário e evasão fiscal*. In: Seminário de Política Tributária: Globalização e Tributação. Brasília. Disponível em: www.receita.fazenda.gov.br. Acesso em: 02 ago. 2008.

cidadão, e por mais intensa que seja a participação do cidadão na administração estatal, o embate diário entre o fisco e o contribuinte sempre irá existir. Por representar a transferência compulsória do patrimônio individual em favor do coletivo e por implicar interferência na liberdade do indivíduo, que é por natureza essencialmente egoísta, a tributação será sempre objeto de contestação, ao menos até alcançar-se uma sociedade fundamentalmente altruísta, marcada pela abnegação e pelo amor ao próximo, o que parece ser uma condição por demais longínqua para ser imaginada.

1.3. Os sistemas tributários, a globalização, a evasão fiscal e a elisão fiscal

Verificadas as características desejáveis em um sistema tributário, é preciso analisar o outro lado da moeda. A deterioração de um sistema tributário pode ter como causa diversos fatores, sejam eles de ordem política, jurídica, econômica ou cultural, sejam internos ou externos ao sistema, dependendo substancialmente do contexto histórico vivenciado pela sociedade e pelo Estado. A ausência de legitimidade na instituição e cobrança do gravame tributário, por não representar a vontade dos representantes do povo – leia-se parlamento – a elevada carga tributária e sua má distribuição entre os cidadãos; a existência de privilégios fiscais injustificados para determinados segmentos sociais; a degeneração do pacto social, causada pela existência de conflitos entre setores da sociedade quanto ao papel a ser exercido pelo Estado e as condições para seu financiamento; a má aplicação dos recursos arrecadados são fatores que contribuem para que um sistema tributário perca as características desejáveis e necessárias a uma tributação justa. Não é possível, no âmbito deste estudo, analisar com mais profundidade cada um desses fatores.

Mas impende fazer breve referência a um deles, qual seja, o desequilíbrio na distribuição da carga tributária, que representa motivo de injustiça e de indignação daqueles que a suportam em maior grau. À parte as impropriedades que podem ocorrer na criação da norma tributária de incidência, uma das causas maiores desse desequilíbrio decorre da evasão e da elisão tributárias e dos seus reflexos sobre os postulados básicos da tributação, conforme sinteticamente identificados no item

precedente, e que serão melhor examinados no decorrer do estudo. O tema da evasão e da elisão tributárias vem tomando proporções preocupantes no atual cenário de globalização. A cada dia, multiplicam-se as modalidades de operações financeiras e comerciais, realizadas especialmente por grandes conglomerados econômicos, as quais têm escapado à investida fiscal-tributária dos Estados. Tais operações, muitas vezes intermediadas por paraísos fiscais, conseguem, com uma facilidade cada vez maior, fugir das políticas intervencionistas dos governos e, dessa forma, deixam de ser normalmente tributadas.¹³

De tal quadro resulta, por conseqüência, uma diminuição da capacidade arrecadatória dos Estados, os quais enfrentam dificuldades em estancar a elisão e a evasão tributárias, especialmente em razão da facilidade com que os agentes econômicos transitam entre diversos ordenamentos jurídicos, efetuando transações jurídicas que não são alcançadas pela tributação. O processo de globalização, a começar pela econômica, trouxe desenvolvimento em vários quadrantes, ainda que somente para alguns, já que, ao contrário do que se apregoa, não se tem assistido à *“(...) disponibilização crescente de tudo a favor de todos, mas sim à reserva de quase tudo a cada vez menos”*.¹⁴ Mas as facilidades tecnológicas conferidas pelo mundo globalizado também propiciaram novas formas de evasão e de elisão tributárias, e as maiores beneficiadas desse processo são as pessoas jurídicas e físicas que podem atuar com maior mobilidade, especialmente no cenário internacional. De outra parte, tal situação vem significando um redirecionamento das bases atuais da tributação, uma vez que se torna cada vez mais difícil, no cenário internacional, administrar os impostos incidentes sobre a renda e sobre o consumo.

Com isso, a tendência é o aumento da tributação sobre bases mais seguras, como o patrimônio, e que não são suscetíveis aos descaminhos da globalização. E, nesse contexto, o aumento da tributação do patrimônio é prejudicial justamente para aqueles contribuintes que não se podem beneficiar do processo de globalização para a redução da tributação sobre a renda, por exemplo. As relações comerciais internacionais, inclusive entre empresas de um mesmo grupo, instaladas em vários

¹³ Sem adentrar na relevante questão que escapa do objeto da pesquisa, que diz respeito à utilização de paraísos fiscais para lavagem de dinheiro proveniente do crime organizado e do financiamento de operações delituosas.

¹⁴ NABAIS, José Casalta. Op. cit., p. 14.

países, facilitam a busca pela menor tributação por meios lícitos e igualmente pela prática da evasão ilícita.

Luiz Arruda Vilella anota que, em 1990, nos Estados Unidos da América, 90% das empresas americanas eram tributadas pelo imposto de renda. Em 2000, esse percentual caiu para 70%.¹⁵ A redução do número de empresas tributadas deve-se, em grande parte, à realização de operações em países com tributação favorecida, chamados paraísos fiscais. Existem atualmente cerca de quarenta países que podem ser qualificados como paraísos fiscais, nos quais se encontram depositados e circulando internacionalmente US\$ 4,8 trilhões, segundo o Fundo Monetário Internacional, conforme indicação de Luiz Arruda Vilella.¹⁶

Tais países normalmente necessitam de poucos recursos para financiar suas políticas públicas, o que possibilita que ofereçam condições para realização de operações com baixa ou nenhuma tributação. Enquanto em países da Europa Central a tributação atinge até o nível de 50% do Produto Interno Bruto, alguns paraísos fiscais utilizam apenas 10% do PIB com suas despesas internas. Isso, evidentemente, causa profundas diferenças nos sistemas tributários. Se a existência de incentivos fiscais para atrair investimentos é tida como fato natural, assim como na concorrência comercial, alguns países praticam uma concorrência desleal, predatória, oferecendo condições tributárias incompatíveis com os níveis aceitos internacionalmente. Além da baixa carga tributária, tais países oferecem garantias quase absolutas quanto ao sigilo das informações financeiras e comerciais das operações lá realizadas, com o que se impede que os demais Estados tomem conhecimento dessas operações e as considerem como passíveis de tributação.

A guerra fiscal, nesse contexto, passa a ser considerada concorrência prejudicial, merecendo o repúdio da maior parte dos países que, devido ao seu alto custo de financiamento, não podem reduzir sua carga fiscal a níveis tão baixos, sob pena de comprometimento de suas políticas públicas. Além disso, o caráter sigiloso

¹⁵ VILELLA, Luiz Arruda. Significado econômico da elisão tributária: perda da receita, distorções econômicas, deslocamento da carga tributária, repercussões na política fiscal e na justiça fiscal. *In*: Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal. Escola de Administração Fazendária. Anais do Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal (2001: Brasília). Brasília: ESAF, 2002.

¹⁶ *Ibidem*, p. 41.

e nebuloso com que se realizam operações em alguns paraísos fiscais, sob a proteção de seus governos, é conduta incompatível com os princípios norteadores dos modernos Estados democráticos de direito. Por tal razão, as legislações tributárias em diversos países têm gradualmente imposto restrições às operações comerciais e financeiras com tais países, passando inclusive a identificá-los como paraísos fiscais – nas chamadas *black lists* – exigindo, nessas operações, cautelas e informações maiores do que aquelas usualmente prescritas.¹⁷

1.4. Perda de arrecadação e a regressividade da tributação

Quando se fala em perda da arrecadação, causada pela evasão e pela elisão tributárias, é comum tomar-se a questão como sendo um problema do próprio Estado e não do cidadão ou da sociedade. Tal pensamento decorre do já mencionado paradoxo criado entre o Estado e a comunidade, como se fossem forças distintas, operando em sentidos opostos.

Assim, não deixa de ser curioso verificar que a tentativa dos Estados de combater a evasão e evitar os meios de elisão, embora tenha, ou devesse ter, como objetivo principal uma melhor distribuição da carga tributária – e, portanto, de igualdade da tributação, além de evitar os nefastos reflexos na competitividade das empresas, fator intrínseco ao princípio da livre concorrência – não é usualmente vista como legítima pelos cidadãos. Parece existir, ao contrário, uma permanente tentativa de transferir o ônus da tributação para os demais contribuintes. Entretanto, não é difícil observar que a perda de arrecadação causada pela evasão e pela elisão tributárias tem como efeito perverso a transferência de parcelas da tributação para outros contribuintes, que não dispõem de meios para “fugir” da imposição tributária.

Pretendeu-se nesse capítulo, demonstrar a tendência nos Estados modernos de aumento das demandas sociais, o que acarreta inevitavelmente a necessidade de recursos para o atendimento de suas prioridades sociais. Dificilmente a existência

¹⁷ A legislação brasileira considera como “país com tributação favorecida” aquele que não tributa a renda ou que a tributa com alíquota máxima inferior a vinte por cento, disciplina legal que se aplica a preços de transferência, custos e taxas de juros nas operações efetuadas por pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no Brasil com qualquer pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada nesses países (Lei 9.430/96, art. 24).

de evasão ou de elisão tributárias será assimilada pelo Estado como perda da arrecadação, uma vez que isso compromete o financiamento de suas atividades. A redução de benefícios, principalmente na área social, afeta a imagem dos governos, os quais, portanto, lutam permanentemente para manter ou aumentar a arrecadação, embora, muitas vezes, seja o próprio governo o grande responsável pelo desequilíbrio fiscal. Isso ocorre, por exemplo, com a má aplicação dos recursos públicos, inconsistências na elaboração da legislação tributária, opção pelo aumento da carga tributária no lugar do combate à sonegação tributária, dentre outros fatores. Não obstante, de um modo geral, a arrecadação não diminui. O que ocorre é a transferência da perda causada pela evasão ou pela elisão para outros setores da sociedade. Em uma linguagem popular, se um não paga, alguém vai pagar por ele. No cenário da evasão e da elisão tributária internacional, esse efeito de regressividade incide nas pessoas físicas ou jurídicas que não atuam no mundo econômico internacional.

Quanto às pessoas físicas, o planejamento tributário internacional é normalmente praticado por indivíduos de alta qualificação profissional, com um alto nível de renda e que podem administrar seu patrimônio e seus rendimentos com maior mobilidade entre diversos países. A carga tributária que deveria incidir sobre a renda de tais indivíduos *“(...) será suportada pelos trabalhadores menos qualificados ou que não têm a opção da mobilidade, isto é, indivíduos de menor renda ou assalariados, por exemplo. Assim, a globalização pode gerar efeitos negativos sobre a equidade vertical de um sistema tributário”*.¹⁸ Processo semelhante ocorre com as pessoas jurídicas, embora se deva reconhecer que as médias e pequenas empresas domésticas apresentam maior nível de evasão do que as grandes empresas, especialmente em razão do maior informalismo com que atuam as primeiras e o maior controle tributário que incide sobre as segundas⁷⁹. No Brasil, o chamado mercado “informal” – um eufemismo para “ilegal” – tem aumentado nos últimos tempos, causando desequilíbrio no sistema tributário e nas leis de mercado.

Pesquisas recentes indicam que 85% dos pequenos negócios não pagam qualquer tipo de impostos. No setor de informática, de cada dez computadores

¹⁸ SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. *A adaptação dos sistemas tributários à globalização*. Disponível em: www.receita.fazenda.gov.br. Acesso em 08 ago. 2008

comprados no Brasil, sete são ilegais. No mercado musical, 10% de toda a pirataria mundial acontece no Brasil. A sonegação no comércio varejista de alimentos atinge quase 80%. Mais de 50% dos trabalhadores brasileiros são informais. Apesar de as empresas formais serem duas vezes mais produtivas, “(...) o Brasil e os demais emergentes concentram sua carga tributária nas empresas responsáveis por cerca de 80% da arrecadação”. A sonegação e a ausência de fiscalização permitem ao mercado informal prosperar, mesmo sendo menos produtivo. Como resultado, a produtividade cai e o país empobrece. As pesquisas apontam que uma redução de 20% na informalidade seria capaz de elevar a taxa de crescimento anual do país em pelo menos 1,5% e o Produto Interno Bruto em 5% ao ano.¹⁹

O processo negativo e prejudicial da informalidade e da sonegação é assim sintetizado por André Lahóz: a) ao não pagar impostos, o mercado informal consegue vender seus produtos a preços menores; b) com preços mais altos do que os das empresas que sonegam, as empresas formais vendem menos; c) ao venderem menos, o lucro das empresas formais diminui e, em consequência, reduz sua capacidade de investimento; d) sem investimentos no mercado formal, o país não gera empregos suficientes para suprir a demanda; e) sem emprego, a renda das pessoas diminui e elas compram menos; f) com a diminuição do consumo e a concorrência desleal praticada pelos sonegadores, mais empresas tendem a aderir à informalidade para permanecer no mercado. A esses fatores acrescenta-se a complexidade da legislação tributária, a fragilidade da fiscalização e a sua concentração apenas nas grandes empresas, a alta carga tributária, o baixo índice de punição aos sonegadores e a tolerância da sociedade brasileira com a sonegação e “a engrenagem que empobrece o Brasil” (ou, ao menos, uma delas) está montada.²⁰

¹⁹ Segundo dados da Secretaria da Receita Federal, 97% dos tributos por ela administrados são pagos por um conjunto de 170 mil empresas. A extensa participação dessas empresas nas receitas do Estado revela a grande concentração das riquezas em poucos agentes econômicos, que dominam os mercados. SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. *Análise da arrecadação das grandes empresas em 1999*. Disponível em: www.receita.fazenda.gov.br. Acesso em: 08 ago. 2008.

²⁰ LAHOZ, André. *Uma luz sobre o Brasil das sombras*. In: *Revista Exame*. São Paulo: Abril. n. 11, p. 20-29, 09 jun. 2004.

2. SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

2.1. Considerações gerais

A Constituição Federal, em seu Título VI, Capítulo I, dedica dezoito artigos (arts. 145 a 162) sob a denominação de Sistema Tributário Nacional. Convém lembrar, de início, que a Seção VI – Da repartição das receitas tributárias – ficaria melhor situada no Capítulo II, que cuida das Finanças Públicas. De fato, repartição do produto de arrecadação de tributos é matéria que se insere no âmbito do Direito Financeiro. Sistema Tributário é o conjunto de normas constitucionais de natureza tributária, inserido no sistema jurídico global, formado por um conjunto unitário e ordenado de normas subordinadas aos princípios fundamentais, reciprocamente harmônicos, que organiza os elementos constitutivos do Estado, que outra coisa não é senão a própria Constituição.

O que existe, portanto, é um sistema parcial (sistema constitucional tributário) dentro de um sistema global (sistema constitucional). Por isso Geraldo Ataliba nega a existência de um Sistema Tributário Nacional, pois feriria o princípio federativo, as autonomias dos Estados e Municípios, os quais elaboram os respectivos Sistemas Tributários, ainda que com base nos princípios constitucionais comuns, e assim enuncia o doutrinador:

Há um sistema tributário brasileiro, sem dúvida, mas, ao contrário do francês e do italiano, por exemplo, não reúne as condições para ser considerado nacional. E o fato de haver normas constitucionais voltadas para todas as pessoas políticas – o que sempre houve aqui e em todas as federações – não chega, por si só, a dar tal caráter ao sistema. Para que este pudesse ser reputado nacional, seria necessário que o legislador que o plasma também se revestisse da mesma qualidade, o que não acontece. Pelo contrário, temos uma multiplicidade de legisladores a contribuir para a modelagem do Sistema Tributário.²¹

Isso não impede, entretanto, de denominar Sistema Tributário Nacional o conjunto de tributos federais, estaduais e municipais existentes entre nós, como admite Amílcar de Araújo Falcão.²²

²¹ ATALIBA, Geraldo. *Sistema constitucional tributário brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968. p. 223-224.

²² FALCÃO, Almicar. *Impostos concorrentes na Constituição de 1946*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1964. p. 35.

2.2. Conceito de tributos

Antes de adentrarmos no conceito de tributos, cumpre destacar que a receita pública divide-se em originária ou derivada. Assim, a receita originária é aquela que o Estado através de exploração de bens pertencentes ao seu próprio patrimônio a obtém. A receita derivada por sua vez é aquela que o Estado agindo investido de seu poder soberano, auferi diretamente do particular. Assim, os tributos estão dentre as receitas derivadas, uma vez que se originam do patrimônio do particular, o qual compulsoriamente está obrigado ao seu pagamento.

No que tange o conceito de tributos, segundo Hiyoshi Harada, o seu conceito não é uniforme, entretanto, a doutrina em geral inclui em seu conceito o traço característico da coercitividade. Assim os tributos são prestações pecuniárias compulsórias, que o Estado exige de seus súditos em virtude do seu poder de império.²³

Sabe-se que seu conceito se transformou com o decorrer dos anos. E atualmente, o tributo é considerado uma fonte comum de receita para o Estado, através da qual interfere na economia da sociedade.

Luciano Amaro conceitua o tributo de forma muito simples:

O conceito de tributar advém do latim “*tribuere*”, ou seja, dividir por tribos, repartir, distribuir, atribuir, mantém o sentido designativo da ação estatal: o Estado tributa. E o tributo seria o resultado dessa ação estatal, indicando o ônus distribuído pelos súditos. E assim, como o súdito paga o tributo para o Estado, o verbo passou a designar também a ação de pagar tributo, dizendo-se tributário, contributário ou contribuinte aquele que paga o tributo, ou que contribui.²⁴

Assim, enquanto, tributar se emprega para designar a ação estatal, o derivado contribuir, volta-se para a ação do contribuinte.

Examinando-se o conceito de tributo previsto no art. 3º do CTN, podem-se enumerar algumas de suas características, pois assim dispõe referido artigo:

²³ HARADA, Hiyoshi. . *Direito Financeiro e Tributário*. 10 ed., São Paulo: Atlas. 2002.

²⁴ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 8 ed., São Paulo: Saraiva. 2002, p. 16.

“Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Portanto, este enseja obrigatoriedade por parte do contribuinte, ou seja, é uma prestação de natureza compulsória, e destaca-se que a sua inobservância gera penalidades, e ainda deverá esta prestação ser realizada em dinheiro, bens ou serviços. Quanto ao fato de ser compulsório, revela-se assim, pois o Estado o obtém investido de seu poder soberano, então, origina-se de ação típica e não se confunde, portanto, com as penalidades. A obrigação tributária origina-se da lei, sendo que o Estado é compelido a cobrar o tributo na ocorrência do fato gerador, pois exerce atividade vinculada, ou seja, há previsão expressa em lei da forma de sua realização, de modo que não compete à Administração qualquer poder discricionário na sua elaboração.

Observa-se, no entanto, que o tributo é obrigação *ex lege*, o qual se contrapõe a obrigação *ex voluntate*, assevera Hiyoshi Harada.²⁵ Tal como o fato de tributo só poder nascer da lei.

Devemos observar também o preceito do art. 4º do CTN, o qual afirma que a *“natureza jurídica de um tributo é determinada unicamente através do fato gerador da respectiva obrigação”*, ou seja, elemento fático do qual se origina a espécie tributária.

E essa preceituação trazida pelo CTN trouxe maior segurança ao contribuinte, pois invalida as tentativas do poder público de criar tributos ou exações fiscais baseadas em rotulagem.

Porém, Luciano Amaro, faz críticas a definição de tributo porta no art. 3º, do CTN, pontificando que os equívocos se traduzem na redundância abstraída da expressão *“prestação pecuniária, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir”*. Destaca-se que tal dispositivo parece supor que o tributo passa a ser: a) uma

²⁵ HARADA, Hiyoshi. Op. cit., p. 304.

prestação pecuniária *em moeda*, ou b) uma prestação pecuniária *cujo valor se possa exprimir em moeda*, o que, aliás traduz uma dupla redundância.²⁶

E assim, referido doutrinador fornece definição própria de tributo:

O tributo é a prestação pecuniária não sancionatória de ato ilícito, instituída em lei e devida ao Estado ou a entidades não estatais de fins de interesse público. Do qual afirma tal conceito, a natureza pecuniária da prestação, que modernamente tem qualificado o tributo, pois se trata de prestação em moeda.²⁷

Quanto à classificação dos tributos podemos dividi-lo em vinculados, os quais consistem em uma atividade do poder público, como taxas e contribuições de melhoria e os tributos não vinculados, os quais independem de qualquer atividade estatal específica, como os impostos.

Dos tributos deriva outra classificação que os divide de acordo com o poder que cada entidade pública tem para instituí-los. Assim, poderão ser privativos, caso a sua instituição for da competência de uma única entidade; comuns, caso sejam instituídos por qualquer entidade e residuais, desde que não previstos na Constituição, sendo criados somente por determinadas entidades.

Outra classificação dos tributos os divide de acordo com a sua finalidade, assim podem ser fiscais e extrafiscais. Sendo considerados fiscais os tributos que visam proporcionar ao Estado, determinados recursos, com o fito de atender suas finalidades, ou seja, satisfazer os imperativos sociais. E tributos extrafiscais os visam intervir no domínio econômico ou social, como o empréstimo compulsório, as contribuições parafiscais.²⁸

²⁶ AMARO, Luciano. Op. cit., p. 19.

²⁷ *Ibidem*, p. 25.

²⁸ VACHIAS, Lisa. Os Tributos. In: *Resenhas elaboradas pelos estagiários da EMERJ*. Disponível na Internet: www.emerj.rj.gov.br/bibliote/resenhas/2001/lisa.htm. Acesso em 02 ago. de 2008.

2.3. Espécies de tributos

2.3.1. Impostos

Conforme muito bem, delineado por Carrazza, a definição de imposto, no Direito Tributário, sofreu, por largo tempo, marcantes influências da Ciência das Finanças.²⁹ Isto porque, o imposto a partir do século XIX, adquiriu uma nova concepção de Estado, visto que o imposto ganhou caráter obrigatório colocado imperativamente pela força estatal. E, enfatiza Carrazza, que no é por outro motivo que alguns autores ressaltam que os impostos servem par custear os serviços públicos indivisíveis, destinados indistintivamente a toda a coletividade e, nesta medida, usufruíveis *uti civis* (segurança pública, defesa nacional, iluminação pública), e assim, conclui que referida conceituação além, de não ser jurídica, nem sempre é correta, já que de uns tempos a esta parte, serviços públicos divisíveis, considerados fundamentais ao desenvolvimento da coletividade, estão sendo prestados a preços mínimos, com o fito de torná-los acessíveis a todos.³⁰

Segundo Raimundo Bezerra Falcão, o imposto tem como elementos fundamentais: a capacidade contributiva, ausência de contra prestação e do benefício diferencial.³¹

A definição de imposto fornecida pelo CTN é a seguinte: *“Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”*.

Juridicamente, Geraldo Ataliba, assevera que os impostos são uma modalidade de tributo que tem por hipótese de incidência um fato qualquer, não consistente numa atuação estatal, e assim o doutrinador chama imposto como um tributo não-vinculado.³²

²⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 12 ed., São Paulo: Malheiros. 1999, p. 348.

³⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. Op cit., p. 349.

³¹ FALCÃO, Raimundo Bezerra. *Tributação e Mudança Social*. Rio de Janeiro: Forense, 1981.

³² ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributaria. *Apud*. CARRAZA, Roque Antonio. Op. cit., p. 348.

Os impostos podem ser classificados em diretos e indiretos, sendo que por impostos indiretos, entendem-se aqueles em que não há repercussão econômica do encargo tributário, e por imposto indireto entende-se seria aquele em que o ônus financeiro do tributo é transferido ao consumidor final, por meio do fenômeno da repercussão econômica.³³

Os impostos podem ser classificados também por reais e pessoais. Os impostos reais são os impostos decretados sob a consideração única da matéria tributável, não se levando em conta as condições individuais do contribuinte. Já os impostos pessoais levam em consideração as qualidades individuais do contribuinte e capacidade contributiva para a dosagem do aspecto quantitativo do tributo.

Por derradeiro, podemos classificar os impostos em fixos, proporcionais ou progressivos. Considera-se imposto fixo aquele em que o montante a pagar é representado por uma quantia certa, ou melhor, predeterminada. O imposto proporcional é o que mantém a mesma alíquota, qualquer que seja o valor tributável. E por imposto progressivo entende-se o que exige uma alíquota maior na medida em que o valor tributável aumenta. E, no que tange essa progressão podemos diferenciá-la por progressão simples e graduada.

Sintetizando, o imposto conforme novamente as lições de Carrazza, não caracterizam-se, somente pela fonte de legitimação – a posição de supremacia da pessoa política em relação ao contribuinte - como também, por encontrarem limites no princípio da capacidade contributiva.³⁴ Enfim, o imposto, é um tributo não-vinculado a uma atuação estatal, e ressalta-se que o art. 16, do CTN, delineou muito bem, tais conceitos.

O fato gerador do imposto é uma situação, como por exemplo, a aquisição de renda, prestações de serviços, que não supõe nem se conecta com nenhuma atividade do Estado, especificamente dirigida ao contribuinte.

³³ HARADA, Hiyoshi. Op. cit., p. 305.

³⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. Op. cit., p. 352.

2.3.2. Taxas

As taxas por sua vez, são tributos cujo fato gerador é considerado por uma atuação estatal específica, referível ao contribuinte, que pode consistir: a) no exercício regular do poder de polícia, ou b) na prestação ao contribuinte, ou colocação à disposição deste, de serviço público específico e divisível, conforme art. 145, II, da Carta Magna e art. 77, do Código Tributário Nacional.³⁵

Segundo Carrazza, a taxa é o tipo de tributo que seguramente mais divergências suscita entre os estudiosos, tanto que não é possível encontrar consenso quanto a sua definição, tão pouco, quanto ao seu enquadramento entre as espécies tributárias.³⁶

A taxa, por sua vez, apesar de ser considerada pelo CTN como uma espécie de tributo, alguns juristas negam-lhe o caráter de tributo, alegando dentre outros motivos a imprecisão da terminologia, a delimitação da área entre taxa e tributo e a dúvida se constitui uma relação de Direito Privado ou Direito Público.

Porém, esclarece Carrazza, que de um modo geral, tem se entendido que a taxa é uma obrigação *ex lege* que nasce da realização de uma atividade estatal relaciona, de modo específico, ao contribuinte, embora muitas vezes, por ele não requerida ou, até mesmo, sendo para ele desvantajosa.³⁷

Assim, possível defini-la, como tributos que têm por hipótese de incidência uma atuação estatal diretamente referida ao contribuinte, sendo que essa atuação estatal, encontra amparo no art. 145, II, da Carta Magna.

Hiyoshi Harada a conceitua como um tributo que surge da atuação estatal diretamente dirigida ao contribuinte, quer pelo poder de polícia, quer pela prestação efetiva ou potencial de um serviço público específico e divisível, cuja base de cálculo

³⁵ AMARO, Luciano. Op. cit., p. 30.

³⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. Op. cit., p. 353.

³⁷ *Ibidem*, p. 353.

difere, necessariamente de qualquer imposto.³⁸ Pois, assim dispõe a Constituição Federal em seu art. 145, § 2º: “(...) *as taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos*”.

É importante lembrar que o conceito de taxa esta intimamente atrelado a sua base de cálculo, pois permite desmascarar *n* impostos inominados que burlem o preceito constitucional referido acima.

Bem como, a hipótese de incidência das taxas só pode consistir em dois fatos, regidos pelo Direito Público: a) a prestação de serviço público; e b) o exercício do poder de polícia. Portanto, deverá a lei estabelecer na hipótese de incidência de taxas ou a prestação de um serviço público ou a prática de um ato de polícia.

2.3.3. Contribuições de melhoria

A contribuição de melhoria é um tipo de tributo que tem por hipótese de incidência uma atuação estatal indiretamente referida ao contribuinte, assevera Carrazza.³⁹

A contribuição de melhoria, segundo o art. 145, III, da Carta Magna é um tributo cobrado quando da realização de uma obra pública, da qual decorra, para os proprietários de imóveis adjacentes, uma valorização (ou melhoria) de sua propriedade. No CTN sua regulamentação encontra-se nos arts. 81 e 82.

Ou melhor, as contribuições de melhoria são cobranças justificadas por uma atividade estatal onde se manifesta preponderadamente o interesse do Estado, mas decorre para uma categoria de indivíduos uma vantagem específica.

Como exemplo, podemos citar a cobrança pelo Estado de contribuição de melhoria por obras públicas efetuadas que geraram benefício especial ao proprietário ou valorização de seu imóvel.

³⁸ HARADA, Hiyoshi. Op. cit., p. 306.

³⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. Op. cit., p. 371.

O fato gerador da contribuição de melhoria é a atuação estatal mediadamente referida ao contribuinte. Destaca-se também, que entre a atividade estatal e a obrigação do sujeito encontra-se um elemento intermediário que é a valorização do imóvel, mesmo não fazendo referência expressa a Carta Magna de 1988, como assim fazia a Constituição de 1969 em seu art. 18, II. Destaca-se, entretanto, que a Emenda Constitucional nº 23, de 1º de dezembro de 1983, substituiu a expressão “*valorização do imóvel*”, por “*imóveis beneficiados*”.

A hipótese de incidência da contribuição de melhoria não é ser proprietário de imóvel urbano ou rural, mas a realização de obra pública que valoriza o imóvel urbano ou rural, sendo que sua base de cálculo, longe de ser valorizada pelo imóvel (urbano ou rural), é o *quantum* da valorização experimentada pelo imóvel em decorrência da obra pública e a ele adjacente. E assim, enaltece Carrazza, que não é qualquer obra pública que pode ensejar a instituição (por meio de lei) e a cobrança (por meio de providências administrativas) de contribuição de melhoria, mas, tão-somente, a *obras pública que provoca valorização imobiliária*.⁴⁰

Assim, essa hipótese de incidência abrange dois aspectos, visto que, não recai somente sobre a realização de obra pública, mas um fator intermediário, que dela deriva: a valorização do imóvel.

Geraldo Ataliba pontifica que o princípio informador da contribuição de melhoria é o da proporcionalidade ao benefício especial recebido por uma pessoa (proprietário do imóvel), em decorrência da obra pública realizada.⁴¹

2.3.4. Empréstimos compulsórios

Importante, antes de tudo, advertir que os empréstimos compulsórios são, verdadeiros tributos, ou melhor, tributos restituíveis.

⁴⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. Op. cit., p. 373.

⁴¹ ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária. *Apud*.CARRAZZA, Roque Antonio. Op. cit., p. 377.

Os empréstimos compulsórios têm uma natureza polêmica. Porém, segundo o art. 148, I e II, da Carta Magna competem exclusivamente a União e só podem ser decretados mediante lei complementar para atendimento de despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, guerra externa ou no caso de sua iminência, ou também no caso de investimento público de caráter urgente, porém de relevante interesse nacional, desde que obedecido o princípio da anterioridade.

Destaca-se que a aplicação desses recursos deverá estar vinculada as despesas, a qual fundamentou a sua instituição, sendo que essas hipóteses são taxativas.

Somente podem ser criados mediante lei complementar e destinação vinculada à despesa, não se traduz em numerário em caráter definitivo.

No que tange a hipótese de incidência deste tributo, Carrazza, destaca que, por exemplo, a ocorrência de calamidade pública não é, nem pode vir a ser, hipótese de incidência de qualquer empréstimo compulsório, visto que tal pleito, apenas autoriza o Congresso Nacional adentro do campo privativo da União, criar ou aumentar um empréstimo compulsório.⁴²

Os empréstimos compulsórios devem obedecer aos princípios e normas que informam a tributação.

2.3.5. Contribuições sociais

Quanto às contribuições sociais existe também muitas controvérsias doutrinárias acerca da sua natureza jurídica. Com assinala Hugo de Brito Machado, as contribuições paraestatais, ou sociais, ou de previdência, possui características ora de imposto, ora de taxa.⁴³

⁴² CARRAZZA, Roque Antonio. Op. cit., p. 379.

⁴³ MACHADO, Hugo de Brito. Op. cit., p. 352.

Segundo uma corrente de doutrinadores, as contribuições sociais têm natureza de impostos ou de taxas, para outra corrente seriam meros impostos com uma destinação específica e para uma terceira corrente, as contribuições sociais não tem natureza tributária, mesmo se observada a sua compulsoriedade.

Porém, segundo os ensinamentos de Hiyoshi Harada e a maioria da doutrina as contribuições sociais é uma espécie tributaria vinculada a atuação indireta do Estado. Ou melhor, tem como fato gerador uma atuação indireta do Poder Público mediamente referida ao sujeito passivo da obrigação tributaria e encontram-se subdivididas em duas subespécies de contribuições sociais: as mencionadas no art. 149, da Constituição Federal e as mencionadas no art. 195, do mesmo diploma legal.⁴⁴

Encontram-se as contribuições sociais disciplinadas pelo art. 146, III, da Carta Magna, com a devida observância dos princípios da legalidade e da isonomia tributaria, previstos nos incisos I e II, da Carta Magna, respectivamente. Em suma, as contribuições sociais são instituídas pela União com base no art. 149 e 195, da Constituição Federal e ainda, segundo o art. 217 do Código Tributário Nacional.

Estabelece, ainda, o art. 149 que na instituição das contribuições sociais devem ser observadas as normas gerais do Direito Tributário e os princípios da legalidade e da anterioridade, ressalvando, quanto ao ultimo princípio, a regra especial pertinente às contribuições de seguridade social.

Importante ressaltar também as contribuições de intervenção no domínio econômico que caracterizam-se por ser instrumento de intervenção no domínio econômico, porém, conforme ressalta Hugo de Brito Machado, todo e qualquer tributo interfere no domínio econômico, mesmo os tributos considerados neutros, com função predominantemente fiscal, posto que a simples transposição de recursos financeiros do denominado setor privado para o setor público, que realiza, configura intervenção no domínio econômico.⁴⁵

⁴⁴ HARADA, Hiyoshi. Op. cit., p. 309.

⁴⁵ MACHADO, Hugo de Brito. Op. cit., p. 354.

Por esse motivo, a intervenção no domínio econômico que caracteriza essa espécie de contribuições sociais é apenas aquela que se produz com o objetivo específico perseguido pelo órgão estatal competente para tal finalidade.

Já no que tange as contribuições de interesse de categorias profissionais, a contribuição social caracteriza-se como de interesse de categoria profissional ou econômica quando destinada a propiciar a organização dessa categoria, fornecendo-lhe recursos financeiros para a manutenção da entidade associativa. E como assevera Hugo de Brito Machado, não se trata de destinação de recursos arrecadados, sendo que a contribuição prevista no art. 149, combinado com o art. 8º, inciso IV, é precisamente a contribuição social a que se refere o art. 149, sendo que ressalva-se a esta indicar a entidade representativa de categoria profissional, ou econômica, como credora das duas contribuições.⁴⁶

Assim, referidas contribuições não podem, a exemplo das contribuições sociais, serem classificadas como impostos ou taxas assinala Luciano Amaro, citando o exemplo, das contribuições dos advogados a Ordem dos Advogados do Brasil, observando eu não é imposto sobre serviço, nem taxa.⁴⁷

Finalmente, as contribuições de seguridade social, constituem a espécie de contribuições cujo regime jurídico encontra-se bem definido na Carta Magna.

⁴⁶ MACHADO, Hugo de Brito. Op. cit., p. 355.

⁴⁷ AMARO, Luciano. Op. cit., p. 85.

3. LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR E OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS

3.1. Princípios constitucionais tributários

O legislador tributário esculpiu o Sistema Tributário de forma complexa, nada deixando à eventual colaboração do legislador ordinário, e segundo assevera Hiyoshi Harada, ao mesmo tempo em que procedeu a partilha de competência tributária que, por si só, já é uma limitação ao poder de tributação, na medida em que a outorga de competência privativa a uma entidade política, *ipso facto*, a vedação do exercício dessa competência por outra entidade política não contemplada, a Constituição Federal prescreveu inúmeros princípios tributários, visando à preservação do regime político adotado, à saúde da economia, ao respeito aos direitos fundamentais e à proteção de valores espirituais.⁴⁸

Os princípios constitucional-tributários devem ser observados pelas normas infraconstitucionais dispostas na legislação tributária.

Esta necessidade de conformidade das normas jurídico-tributárias com os princípios constitucional-tributários decorre da circunstância de que estes dirigem a produção e a interpretação de todas as normas jurídicas do ordenamento a que pertencem, inclusive as normas constitucionais, visando sempre a realização de um fim ou valor específico, mediata ou imediatamente.

A produção de qualquer norma jurídica está sujeita à observância da competência da autoridade legislativa, de modo que esse órgão credenciado a injetar normas no sistema jurídico não pode tratar sobre toda e qualquer questão. A exata identificação do que é matéria integrante e do que não é matéria integrante da competência tributária de um ente tributante somente pode ser feita mediante interpretação.

⁴⁸ HARADA, Hyioshi. Op. cit., p. 342.

No caso específico do direito tributário brasileiro, a República Federativa do Brasil, enquanto pessoa jurídica de direito público externo, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, estes na qualidade de pessoas jurídicas de direito público interno, têm, cada um, competências tributárias distintas, limitadas e expressas na Constituição Federal, seja para instituir regras-matrizes de incidência tributária, para dispor sobre normas gerais em matéria tributária ou para celebrar tratados internacionais em matéria tributária, quando for o caso.

Desta forma, a produção de normas jurídico-tributárias por cada um desses entes tributantes em conformidade com as respectivas competências tributárias, isto é, sem a extrapolação do exercício da competência tributária, depende de interpretação sistemática do ordenamento jurídico, o que não pode ser realizado a desprezar os princípios constitucional-tributários.

Tais considerações guardam sintonia com o entendimento de Roque Antonio Carrazza sobre o conteúdo semântico do que seja um princípio integrante de um ordenamento jurídico, *in verbis*:

Princípio jurídico é um enunciado lógico, implícito ou explícito, que, por sua grande generalidade, ocupa posição de preeminência nos vastos quadrantes do Direito e, por isso mesmo, vincula, de modo inexorável, o entendimento e a aplicação das normas jurídicas que com ele se conectem.⁴⁹

Assim é que todas e quaisquer normas jurídicas somente podem ser produzidas e interpretadas levando-se em consideração os princípios constitucional-tributários, sejam aquelas construídas de emenda constitucional, de lei complementar, de lei ordinária, de medida provisória, de decreto, de ato administrativo e de sentença judicial.

E alerte-se que, tendo em vista o objeto principal do presente estudo, os princípios constitucional-tributários que mais interessam no momento são os que regem o exercício da competência tributária, bem como a imunidade tributária. Os princípios constitucional-tributários podem estar previstos de forma explícita ou

⁴⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. São Paulo: Malheiros. 1994, p. 33.

implícita, porém todos reconhecidos como tais pelo artigo 5º, § 2º, da Constituição Federal.

3.1.1. Princípio da legalidade

A origem desse princípio, de natureza nitidamente política, está ligada a luta dos povos contra a tributação não consentida, assevera Hiyoshi Harada. E ainda enfatiza que são conhecidas as resistências dos povos contra a tributação não consentida desde a Idade Média. Atualmente, esse princípio acha-se inserto nas Constituições de quase todos os países do mundo.⁵⁰

No Brasil encontra-se expresso desde a Constituição Republicana de 1891, o qual consignava o princípio da prévia instituição legal do impostos (art. 72, § 3º). E desta forma, a Constituição Federal de 1988, como se não bastasse o princípio genérico da legalidade inserto no art. 5º, II, prescreveu ainda em seu art. 150, I, que:

Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito federal e aos Municípios:
(...)
I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.

Referido princípio impede que os entes tributantes exijam tributos (instituem ou aumentem) que não tenham sido estabelecidos por lei, Somente mediante lei é possível a instituição e a majoração de tributos. Porém, referido princípio não se resume apenas a vedação de instituição ou majoração do tributo sem previa autorização legislativa. Pois, esse princípio preside a política de incentivos fiscais, a concessão e revogação de isenção, de remissão ou anistia. Mas, não é só, pois o princípio da estrita legalidade ou tipicidade tributária ainda exige que a própria lei instituidora do tributo defina todos os aspectos referentes ao fato gerador, sujeito ativo e passivo, base de cálculo e alíquota.

Em regra, a lei exigida pela Constituição Federal para a criação, majoração e extinção dos tributos é a Lei Ordinária, salvo nos casos expressos em que se exige Lei Complementar (competência residual da União e empréstimos compulsórios). O

⁵⁰ HARADA, Hiyoshi. Op. cit., p. 343.

Supremo Tribunal Federal também já ficou entendimento no sentido de ser possível a instituição de tributos por Medida Provisória, desde que presentes os seus requisitos – relevância e urgência.⁵¹

Após o advento da EC 32, a qual alterou a redação do art. 62, da Constituição Federal ficou pacificada a possibilidade da Medida Provisória instituir ou majorar impostos, ressalvados aqueles reservados a lei complementar.

Finalmente, outra questão diretamente ligada ao princípio da legalidade pouco lembrada, é a que diz respeito a repetição de indébito, que nas palavras de Hiyoshi Harada, o verdadeiro fundamento da repartição de indébito não repousa no princípio do locupletamento indevido, mas no princípio da estrita legalidade que impõe a reposição do *solvens no statu quo ante* sempre que constatado o pagamento sem fundamento na lei.⁵²

3.1.2. Princípio da isonomia

Considerações apartadas merecem ainda o princípio da isonomia e sua especial conformação em sede do direito tributário. Trata-se, é bem de ver, de idéia central do Estado Democrático de Direito. Assim, repugna ao ordenamento jurídico brasileiro consubstanciado a partir da Carta Jurídica de 1988, qualquer distinção levada a efeito à míngua de critério juridicamente sustentável. Um princípio assim, de tal magnitude, pode ser elaborado a partir de porções prescritivas espraiadas ao longo de todo o texto constitucional, a começar pelo art. 3º, no qual consigna o constituinte serem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: “(...) *promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação*”. Novamente, se volta ao princípio da igualdade, desta vez, sintomaticamente, no “*caput*” e § 1º, do art. 5º, para firmar que todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: I

⁵¹ AMARO, Luciano. Op. cit., p. 124.

⁵² HARADA, Hiyoshi. Op. cit., p. 343.

– homens e mulheres são iguais em direitos e obrigações, nos termos desta Constituição.

Esse princípio exige, no entanto, como matéria preliminar, a exata delimitação do próprio conceito de igualdade, trazido desde Aristóteles, segundo o qual a igualdade é alcançada dispensando-se tratamento diferenciado às pessoas, na medida de suas diferenças, traduzido pela idéia de tratar igualmente aos iguais, na medida em que se igualam, e desigualmente aos desiguais, na medida de suas desigualdades.

Segundo Celso Antonio Bandeira de Mello, no sentido de que qualquer elemento residente nas coisas, pessoas ou situações, pode ser escolhido pela lei como fator discriminatório, donde se segue que, de regra, não é no traço de diferenciação escolhido que se deve buscar algum desacato ao princípio isonômico.⁵³ Ainda segundo o doutrinador:

Parece-nos que o reconhecimento das diferenciações, que não podem ser feitas sem quebra da isonomia se divide em três questões: a) a primeira diz com o elemento tomado como fator de desigualação; b) a segunda reporta-se à correlação lógica abstrata existente entre o fator erigido em critério de discrimen e a disparidade estabelecida no tratamento jurídico diversificado; c) a terceira atina à consonância desta correlação lógica com os interesses absorvidos no sistema constitucional e destarte juridicizados.⁵⁴

De fato, o Estado dispensa tratamento particularizado, a todo o momento, a todos quantos se encontram sob sua autoridade, sem que se possa, de forma generalizada e de plano, tachar tais discriminações de atentatórias ao princípio da igualdade. É assim porque se exige dele, Estado, por meio dos agentes que o representam, o atendimento, dentre outros, do princípio da moralidade administrativa, cuja mácula enseja medidas as mais enérgicas, porque atentatória a um princípio ínsito à própria administração pública, consubstanciado dentre aqueles inscritos no art. 37, “*caput*”, da Constituição Federal, até porque, lembre-se, trata-se de *res pública*. Assim, cumpre-nos, ao nos defrontarmos com determinado ato

⁵³ MELLO, Celso Antonio Bandeira de. *O conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3. ed., 4ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 17.

⁵⁴ MELLO, Celso Antonio Bandeira de. *Op. cit.*, p. 18.

veiculado com a marca da oficialidade, própria do Estado, submetermos tal ato ao triplice crivo a que se refere Celso Antônio Bandeira de Mello.

Assim, o tributo deve ser dirigido de modo a alcançar igualmente a todos quantos se encontrem em situação jurídica idêntica. As discriminações devem, a todo tempo, submeter-se ao questionamento antes exposto, não se concebendo, no Estado Democrático de Direito.

3.1.3. Princípio da irretroatividade

O princípio da irretroatividade (art. 150, II, “a”) estabelece que é vedada a cobrança de tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado.

Entende-se, no caso, que o início da vigência da lei se dá, normalmente, na data da sua publicação.

Em regra, as normas jurídicas projetam a sua eficácia para o futuro, porém, há leis que se projetam para o passado, atuando sobre fatos já ocorridos (por exemplo, a anistia). Em matéria tributária, todas as leis que instituem ou majoram tributos devem projetar os seus efeitos para o futuro, visto que estão impossibilitados de alcançar fatos geradores ocorridos antes do início da sua vigência. Assim, uma lei que tenha aumentado um determinado tributo só pode ser aplicada a fatos geradores futuros.

3.1.4. Princípio da anterioridade

Se os princípios e limites constitucionais tributários são em essência, garantias outorgadas ao contribuinte, em face da ação do Estado em seu mister – também constitucional – de prover recursos privados para o financiamento das suas atividades, é no binômio anterioridade e legalidade que mais se mostra a face protetiva do Estatuto Maior. Primeiro, ao preceituar a necessária anterioridade da norma, ao exercício em que haverá de se dar a ocorrência do evento descrito na

hipótese de incidência, tem-se em vista pôr o contribuinte à salvo de mudanças de última hora, alcançado que seria por tributação de ocasião, repentina. Neste ponto, contudo, o enunciado do princípio e a forma como foi posto não outorgam, mesmo, toda a eficácia que se poderia supor e pretender.

Por outro lado, o limite constitucional da legalidade, e seu relativo – a estrita legalidade ou o princípio da reserva legal – cuidam de fornecer ao particular o penhor constitucional de que apenas se verá subtraído em seu patrimônio, nos casos, momentos e formas descritos na lei. José Afonso da Silva aponta farta doutrina estrangeira ora negando (Kelsen, por exemplo), ora afirmando a juridicidade dos preâmbulos nas Constituições.⁵⁵ Termina José Afonso da Silva por bater-se no sentido afirmativo, ao assentar que em qualquer dessas hipóteses os preâmbulos valem como orientação para a interpretação e aplicação das normas constitucionais. Têm, pois, eficácia interpretativa e integrativa, mas se contêm uma declaração de direitos políticos e sociais do homem, valem como regra de princípio programático, pelo menos, sendo que a jurisprudência francesa, como anota Liet-Veaux, lhes dá valor de lei, uma espécie de lei supletiva.

Ambos os limites, sem favor algum, constituem-se em mola propulsora do sistema constitucional tributário brasileiro. A aplicabilidade multifacetária e até as exceções contempladas, nos ocuparão doravante. Primeiro a anterioridade legal. Assim se tem o Texto Constitucional, no que tange ao limite da anterioridade: Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

III – cobrar tributo:

(...)

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou.

Trata-se de limite constitucional de sede eminentemente tributária. Assim, atrela-se a cobrança de tributo – entenda-se instituição ou aumento de tributo – a lei vigente no exercício imediatamente anterior àquele em que se dêem os eventos/fatos ensejadores de sua efetiva exigência. Primeiro, cumpre diferenciar os

⁵⁵ SILVA, José Afonso da. *Aplicabilidade das normas constitucionais*. 3. ed., São Paulo: Malheiros, 2001, p. 203.

limites da anterioridade e da anualidade, presentemente não contemplado o último, *data maxima venia* de alguma doutrina, no ordenamento jurídico brasileiro.

Pelo limite da anterioridade não pode a pessoa política exigir tributo no mesmo exercício financeiro em que tenha sido editada a lei necessária a tal finalidade. De ressaltar que no Brasil, o exercício financeiro coincidirá com o ano civil (Lei nº 4.320 de 17 de março de 1964, art. 34).

Assim, só poderão ser alcançados por tributação nova – ou agravada – os fatos constituídos a partir de eventos ocorridos após o início do novo exercício financeiro. Por outro turno, o então vigente princípio da anualidade tinha enunciado conforme a redação dada pelo art. 141, § 34 da Constituição de 1946, que nenhum tributo será cobrado em cada exercício sem prévia autorização orçamentária, ressalvada, porém, a tarifa aduaneira e o imposto lançado por motivo de guerra.

3.1.5. Princípio da proibição do tributo com efeito de confisco

Veda-se às expressas aos entes tributantes utilizar tributo com efeito de confisco. O preceito, assim tido, tem a propriedade como valor a ser resguardado. É que o tratamento dado ao direito de propriedade vem a ser um verdadeiro divisor de águas nos regimes políticos e, por isso, na estrutura jurídica capitalista, o respeito à propriedade vem a ser cabal. Na Constituição Federal de 1988 tem-se o princípio inscrito entre os direitos e garantias individuais. Deste modo, a subtração da riqueza do particular e conseqüente transferência ao Estado exigem estritos limites, pelos quais teve desvelo o constituinte ao assegurar o princípio do não-confisco.

Duas idéias básicas merecem ser acentuadas. Primeiro, está assegurada a propriedade nos limites de sua função social. Deste modo, cumpre a função social a propriedade que participa do fomento das atividades sociais desenvolvidas pelo Estado. Esta idéia, de solidariedade social, vem a ser a fundamentação da tributação, por exemplo, por meio de impostos, já que no tocante às taxas, contribuição de melhoria e demais contribuições, existe certa referibilidade entre o dever jurídico e alguma prestação a cargo do Estado e, no último caso, uma

destinação social, de algum modo voltada ao contribuinte. Na hipótese dos impostos, cuida-se de típica função social da propriedade, em caráter lato.

Consoante ensina José Afonso Da Silva, as normas de direito privado sobre a propriedade não de ser compreendidas de conformidade com a disciplina que a Constituição lhe impõe. Ao se cometer aos entes políticos uma gama de atribuições, traçou-se, em face disso, os limites para a propriedade, impondo ao seu titular a participação, em cotas, na manutenção desses serviços públicos.⁵⁶ Para se aquilatar a extensão dessas novas responsabilidades sociais do Estado, basta breve comparação entre os textos prescritivos anteriores e o atual, contido na Constituição Federal de 1988. Assim, o desenvolvimento nacional; o acesso dos carentes aos bens da vida básicos, como corolário do conceito de cidadania; o sensível alargamento do acesso ao serviço jurisdicional, são apenas pálida demonstração do que se afirmou.

Resta evidente que em paralelo com a obrigatoriedade de participação por meio da expropriação parcial das riquezas, haverão de ser implementados mecanismos, igualmente constitucionais, de controle, *ex vi* do disposto nos arts. 70 e seguintes, que preceituam os modos de exercício do controle externo dos Poderes da União, no que concerne à escorreita administração patrimonial daquelas riquezas expropriadas pelo Estado. A segunda idéia que merece desenvolvimento é de índole semântica e representa o grande tormento do princípio que veda o confisco.

Luciano Amaro, bem define a perplexidade ao lecionar que o princípio da vedação de tributo confiscatório não é um preceito matemático, mas sim um critério informador da atividade do legislador e é, além disso, preceito dirigido ao intérprete e ao julgador, que, à vista das características da situação concreta, verificarão se um determinado tributo invade ou não o território do confisco.⁵⁷

⁵⁶ SILVA, José Afonso. Op. cit., p. 277.

⁵⁷ AMARO, Luciano da Silva. Op. cit., p. 140.

3.1.6. Princípio da capacidade contributiva

Na dicção do art. 145, § 1º, sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte. Cuida-se de princípio que tem como pano de fundo a própria idéia de isonomia. Em função disso, a participação deve ser socializada, no sentido de que todos aqueles cuja situação de fato subsumir-se a uma hipótese abstratamente descrita na lei, devam contribuir para a consecução dos superiores interesses públicos.

Questão que se põe, nesse momento, é decifrar o quanto deve caber, a cada um, na formação desse grande financiamento. Vale dizer, se diversas as circunstâncias em que são apanhadas as pessoas, se mui variadas as condições econômico-financeiras de cada um dos milhões de potenciais destinatários da norma, como saber, em relação a cada qual, a real capacidade jurídica de contribuição para o financiamento do bem-estar da coletividade.

Resta evidente que os critérios para tal fixação não podem, mesmo, ser subjetivos, ou seja, em relação a cada qual, tomado de per se, valendo ainda neste ponto, os ensinamentos de Roque Antonio Carrazza, para quem a capacidade contributiva a qual alude a Constituição e que a pessoa política é obrigada a levar em conta ao criar, legislativamente, os impostos de sua competência é objetiva, e não subjetiva.⁵⁸ É objetiva porque se refere não às condições econômicas reais de cada contribuinte, individualmente considerado, mas às suas manifestações objetivas de riqueza (ter um imóvel, possuir um automóvel, ser proprietário de jóias ou obras de arte).

Com efeito, incumbe a todos contribuir financeiramente para a manutenção do Estado e suas funções, devendo o ingresso de cada qual se dar segundo a capacidade aferida por parâmetros aptos a contemplar as diferenças, em claro

⁵⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. Op. cit., p. 66.

atendimento ao princípio da igualdade segundo o critério distributivo. Neste passo, o só incidir na conduta apanhada pelo arquétipo tributário é suficiente para conduzir à presunção, *juris et de jure* de estar presente a capacidade contributiva.

O doutrinador Roque Antonio Carrazza lembra a sugestiva figura do jovem, pobre, que ganha um automóvel da marca Mercedes-Benz.⁵⁹ Se não tiver como fazer face ao encargo do imposto incidente sobre a propriedade de veículo automotor deve vendê-lo. Ressalva haverá de ser feita, no entanto, em relação à locução sempre que possível posta pelo legislador constituinte. Com efeito, a prescrição normativa só tem aplicabilidade quando possível. É de grande aplicação o aforismo segundo o qual *ad impossibilia nemo tenetur*. Consoantes são os termos do art. 116 do Código Civil ao firmar que as condições fisicamente impossíveis, bem como as de não fazer coisa impossível, têm-se inexistentes. As juridicamente impossíveis invalidam os atos a elas subordinados. Evidentemente cumpre ao intérprete construir um sentido de modo a emprestar o máximo de aplicabilidade ao preceito constitucional como salienta Konrad Hesse.⁶⁰

Assim, sempre que possível deve ser entendido como sempre e na medida em que a natureza do tributo o permitir. Por isso, ainda segundo Roque Antonio Carrazza, todos os impostos, em princípio devem ser progressivos, porque graças à progressividade eles conseguem atender ao princípio da capacidade contributiva.⁶¹ Mas, esse não é o entendimento do Supremo Tribunal Federal como se pode aferir do julgado proferido no Recurso extraordinário 234.105/SP, relator o ministro Carlos Velloso, J. 08.04.1999- DJ 31.03.2000 – Ementa. V. 01.985-04 PP-0823, cuja ementa assim se tem:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE TRANSMISSÃO DE IMÓVEIS, INTER VIVOS – ITBI. Alíquotas progressivas. CF, art. 156, II, § 2º da Lei 11.154, de 30.12.1991, do Município de São Paulo, SP – Imposto de transmissão de imóveis, intervivos – ITBI: alíquotas progressivas: A Constituição Federal não autoriza a progressividade de alíquotas, realizando o princípio da capacidade contributiva proporcionalmente ao preço da venda. R.E. conhecido e provido.

⁵⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. Op. cit., p. 66.

⁶⁰ HESSE, Konrad. *A força normativa da constituição*. 1. ed., Tradução de Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1991, p. 22.

⁶¹ CARRAZZA, Roque Antônio. Op. cit., p. 67.

A ausência de progressividade na incidência tributária torna mais penoso o trabalho legislativo, a cargo das pessoas políticas constitucionais consistente em imprimir na edição das regras-matrizes dos tributos, o necessário caráter extrafiscal reclamado pelo princípio da capacidade contributiva, este informado pelo magno princípio da isonomia.

3.2. Limitações constitucionais ao poder de tributar

Como se viu, em nosso ordenamento jurídico o poder de tributar é limitado, através das garantias constitucionais e dos direitos fundamentais, os quais protegem as liberdades. Desta forma, o poder fiscal deve ser constituído no espaço aberto pelas imunidades e privilégios, cabendo observar, que a Constituição brasileira, em seção denominada "*das limitações do poder de tributar*", segundo os arts. 150 a 152 do Constituição Federal de 1988, contém o núcleo essencial da cidadania fiscal. Desta forma, o Estado é entidade soberana, assim, no exercício de sua soberania exige que os indivíduos lhe forneçam os recursos de que necessita, como ocorre com os tributos. Mas, deve-se observar como assinala Hugo de Brito Machado, que a relação da tributação não é simples relação de poder, e sim relação jurídica, embora seu fundamento seja soberania do Estado.⁶²

⁶² MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 19 ed., São Paulo: Malheiros. 2001, p. 33.

4. OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

4.1. Conceito

Inicialmente, é importante destacar que pela definição dada pelo art. 3º, do CTN: “*tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir que não constituía sanção de ato ilícito, instituída em lei e obrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada*”. E nos dizeres de Kiyoshi Harada:

Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, que significa a prestação em dinheiro, representando obrigação de dar. [...] em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir – a forma usual de satisfazer o tributo é em moeda corrente, porém, nada impede que possa o pagamento do tributo ser feito por algo equivalente à moeda, desde que a legislação ordinária de cada entidade tributante assim o determine, como faculta do Código Tributário Nacional. [...] que não constituía sanção de ato ilícito – essa expressão serve para distinguir o tributo da multa, que sempre representa uma sanção pecuniária pela prática de ato ilícito.⁶³

E o mais importante, ainda segundo o doutrinador que distingue essa obrigação tributária com a obrigação referente a do direito das obrigações, quando se refere que o tributo é obrigação *ex lege* contrapondo-se à obrigação *ex voluntate*, pois o tributo só pode nascer da lei e as obrigações contratuais não podem ser postas às obrigações tributárias.⁶⁴

A obrigação reveste-se sempre de cunho patrimonial. E nesse sentido, o Código Tributário Nacional, em seu artigo 113, preceitua que a obrigação tributária é principal e acessória, sendo que a primeira surge com a ocorrência do fato gerador, tendo por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária. Já a segunda, também *ex lege*, tem por objeto prestações positivas e negativas, no interesse da arrecadação ou fiscalização dos tributos.

Apesar de a redação do Código Tributário prever dois tipos de obrigação, é preciso fazer algumas considerações preliminares acerca da posição adotada pelo legislador, para que se possa definir corretamente o instituto da obrigação tributária.

⁶³ HARADA, Kiyoshi. Op. cit., p. 303.

⁶⁴ *Ibidem*.

Pois, na verdade não existe obrigação principal e acessória, mas sim, duas espécies distintas de relação jurídica tributária.

Paulo de Barros Carvalho, assim ensina a respeito:

No conjunto de prescrições normativas que interessam ao Direito Tributário, vamos encontrar dois tipos de relações: as de substância patrimonial e os vínculos que fazem irromper meros deveres administrativos. As primeiras, previstas no núcleo da norma que define o fenômeno da incidência – regra-matriz – e as outras, circunscritas a ela, para tornar possível a operatividade da instituição tributária: são os deveres instrumentais ou formais.⁶⁵

Dessa forma, o que o Código Tributário chama de obrigação acessória, de obrigação não se trata, pois não existe entre os sujeitos da relação jurídica um vínculo que resulte em uma prestação patrimonial. Tal relação entre cidadão e Administração se dá apenas no sentido de tornar efetivo o cumprimento da obrigação tributária (principal, na letra do Código). Diante disso, pode-se afirmar que obrigação tributária é a de pagar tributos, e somente esta.

Segundo Kiyoshi Harada:

Obrigação tributária *in genere* nada mais é do que o vínculo jurídico pelo qual uma pessoa (credora) pode exigir de outra (devedora) uma prestação consistente em entregar alguma coisa (dar), ou em praticar certo ato (fazer), ou ainda em abster-se de certo ato ou fato (não fazer), sob pena de sanção.⁶⁶

Desta conceituação resultam três elementos conceituais:

(...) (a) o vínculo jurídico, em que se esboça uma relação de soberania do Estado, à medida que é regulado por lei munida de sanção; (b) as partes dessa relação jurídica, representadas pelo sujeito passivo, ou seja, pelo credor e pelo devedor, isto é, o primeiro tem a faculdade de constranger o segundo a fazer ou deixar de fazer alguma coisa; (c) a prestação que é o objeto da obrigação, ou seja, o conteúdo da obrigação, ou seja, o conteúdo da obrigação, ou seja, o conteúdo da obrigação consistente em dar, fazer ou não fazer.⁶⁷

⁶⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 13. ed., revista e atualizada. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 284.

⁶⁶ HARADA, Kiyoshi. Op. cit., p. 422.

⁶⁷ *Ibidem*, p. 423.

Desta forma, entende-se por obrigação tributária o vínculo jurídico obrigacional que se trava entre o fisco, como sujeito ativo, que tem a pretensão de uma prestação pecuniária a título de tributo, e o particular como sujeito passivo, que está obrigado a esta mesma prestação. Identifica-se, estruturalmente com a obrigação de direito privado, sendo que as diferenças surgem de seu objeto (a prestação que um sujeito pretende de outro), já que o tributo é uma instituição jurídica de natureza própria, uniforme e diferenciada.

Em suma, a obrigação tributária é o vínculo entre o ente público, como sujeito ativo, e uma pessoa (que pode ser inclusive outra pessoa jurídica de direito público), como sujeito passivo, sendo que este último deve entregar ao primeiro determinada soma em dinheiro (obrigação de dar), face à previsão legal (*ex lege*).

4.2. Elementos da obrigação tributária

Assim como as obrigações de direito privado, a obrigação tributária possui elementos constitutivos, requisitos essenciais sem os quais não pode subsistir. Tais requisitos são: sujeito ativo, sujeito passivo e objeto.

O sujeito ativo da obrigação tributária, segundo o art. 119 do CTN, é a pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir o seu cumprimento. Como se vê, a determinação do sujeito ativo está diretamente ligada à competência tributária constitucionalmente determinada.

Segundo Gerald Ataliba, *“sujeito ativo é o credor da obrigação tributária. É a pessoa a quem a lei atribui a exigibilidade do tributo. Só a lei pode designar o sujeito ativo”*.⁶⁸ Em regra, o sujeito ativo é a pessoa constitucionalmente competente para a instituição do tributo, isto é, União, Estados, Distrito Federal e Municípios. E, de acordo com o art. 7º do CTN, a competência tributária é indelegável. Entretanto, pode a lei que institui o tributo, expressamente, atribuir à outra pessoa a titularidade da exigência do tributo – definindo sujeito ativo diverso daquele com competência constitucional. Isto porque o § 3º, do art. 7º do CTN, dispõe que não constitui

⁶⁸ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1996, p. 75.

delegação de competência o cometimento à pessoa de direito privado o encargo ou função de arrecadar tributos. Assim, pode a pessoa jurídica de direito privado ser titular do direito de exigir tributo.

Importante reafirmar que a delegação da capacidade de arrecadação do tributo deve ser feita expressamente e através de lei. Paulo de Barros Carvalho, ainda coloca como possível sujeito ativo da obrigação tributária pessoa física, que, em determinado momento, desempenhe atividade exclusiva e de real interesse público, muito embora seja muito improvável, na prática, a ocorrência de tal fato.⁶⁹

Para o Código Tributário o sujeito passivo da obrigação tributária é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária (CTN, art. 121, caput). Entretanto, esta disposição é contrária à definição de tributo, que exclui a receita decorrente de sanção de ato ilícito (CTN, art. 3º). O que na verdade ocorre são duas sujeições passivas distintas. Uma em relação à obrigação tributária principal e outra em relação à obrigação acessória, que será a penalidade pecuniária, quando aplicada. Ao comentar o art. 113 do CTN, que dispõe acerca da obrigação tributária principal e acessória, Luís César Souza de Queiroz faz esta distinção:

Na segunda parte do enunciado do § 1º do art. 113 do CTN (“*A obrigação principal tem por objeto ou penalidade pecuniária*”) – não se tem, em rigor, “*obrigação tributária*”, mas sim uma natureza punitiva, pois designa o estado em que se encontra (do qual é titular) o sujeito passivo da relação punitiva tributária, ou seja, o estado de sujeição passiva punitiva tributária, onde o sujeito passivo está obrigado (“*O*”) a entregar (“*p*”) certa quantia em dinheiro ao Estado (sujeito ativo) a título de punição (em virtude de não ter cumprido a conduta prescrita na relação jurídica tributária), em certo tempo e espaço.⁷⁰

A sujeição passiva tributária propriamente dita é apenas aquela que decorre do fato imponível. A penalidade pecuniária, não obstante o § 3º do art. 113 do CTN dispor que a penalidade pecuniária converte-se em obrigação principal, não pode ser considerada obrigação tributária por decorrer de sanção a ato ilícito.

Da mesma forma, leciona Zelmo Denari:

⁶⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. Op. cit., p. 294.

⁷⁰ QUEIROZ, Luís César Souza de. *Sujeição passiva tributária*. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 220.

As penalidades pecuniárias (rectius, as multas fiscais) não se equiparam em substância aos tributos, pois, embora configurem prestação pecuniária compulsória – como deflui da dicção conceitual do art. 3º do CTN – ostentam natureza de sanção de ato ilícito. De fato, enquanto aqueles se preordenam à obtenção de receitas orçamentárias, estas constituem receitas eventuais infligidas aos contribuintes fiscais legalmente previstas.⁷¹

Segundo Geraldo Ataliba, o sujeito passivo “*é o devedor, convencionalmente chamado de contribuinte. É a pessoa que fica na contingência legal de ter o comportamento objeto da obrigação, em detrimento do próprio patrimônio e em favor do sujeito ativo*”.⁷² O sujeito passivo pode ser pessoa física ou jurídica de direito público ou privado.

Finalmente, o objeto da obrigação tributária é a prestação que deve ser realizada pelo sujeito passivo. O objeto da obrigação tributária é a prestação, quer dizer, o mesmo tributo que deve ser pago pelos sujeitos passivos e cuja pretensão corresponde ao sujeito ativo.

Geraldo Ataliba conceitua o objeto da obrigação como a conduta humana de efetuar o pagamento do tributo, e assim ensina: “*o objeto da obrigação tributária é o comportamento do sujeito passivo = entrega do dinheiro aos cofres públicos. O dinheiro, assim, é objeto do comportamento. Este é que é o objeto da obrigação*”.⁷³

Essa entrega de dinheiro aos cofres públicos é conhecida como tributo, que é o centro de estudo do Direito Tributário. Os tributos, num conceito amplo são as prestações, comumente em dinheiro, que o Estado, no exercício de seu poder de império, exige dos particulares, segundo suas capacidades contributivas, em virtude de uma lei e para cobrir gastos que lhe acarreta o cumprimento de seus objetivos

A definição de tributo está posta no art. 3º do CTN, que assim preceitua: “*(...) tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada*”.

⁷¹ DENARI, Zelmo. *Sujeito ativo e sujeito passivo da relação jurídica tributária*. Apud. MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Curso de Direito Tributário*. 4. ed. revista e atualizada. Belém: CEJUP, 1995, v. 1, p. 197.

⁷² ATALIBA, Geraldo. Op. cit., p. 77.

⁷³ *Ibidem*, p. 30.

Esse artigo do CTN é auto-explicativo. Mas, nas palavras de Geraldo Ataliba, juridicamente define-se tributo como obrigação jurídica pecuniária *ex lege*, que se não constitui em sanção a ato ilícito, cujo sujeito ativo é pessoa pública (ou delegado por esta), e cujo sujeito passivo é alguém nessa situação posto pela vontade da lei, obedecidos aos desígnios constitucionais (explícitos ou implícitos).⁷⁴

A norma tributária que define e institui um tributo deve, pois, conter todos os elementos essenciais à configuração da obrigação tributária. Importante assinalar que a norma tributária deve conter a descrição de determinado fato, o qual, ocorrido, enseja o nascimento da obrigação tributária. Esse fato descrito é que se chama de hipótese de incidência tributária, e a ocorrência concreta desta hipótese é conhecida por fato imponible.

4.2.1. Lei

Segundo o princípio da legalidade, a obrigação tributária deve estar previamente definida em lei, sob pena de ser inconstitucional. Segundo Kiyoshi Harada, a obrigação tributária só pode resultar de lei, pois é a lei que elege certos fatos econômicos, aptos a suportar a imposição fiscal, como veículo de incidência tributária.⁷⁵ Esses fatos são abstratamente descritos na lei, tornando-se assim, juridicizados (jurídicos), isto é, aptos a gerar efeitos assim que concretizados no mundo jurídico.

O significado da palavra lei comporta dois sentidos, o formal e o material. Assim, pode-se entender que lei em sentido formal é aquela que atende apenas aos requisitos de forma (processo regular de formação, poder competente).

Nas palavras de Hugo de Brito Machado, *“em sentido formal, lei é o ato jurídico produzido pelo poder competente para o exercício da função legislativa, nos termos estabelecidos pela Constituição. Diz-se que o ato tem a forma de lei. Foi feito por*

⁷⁴ ATALIBA, Geraldo. Op. cit., p. 30.

⁷⁵ HARADA, Kiyoshi. Op. cit., p. 423.

quem tem competência para fazê-lo, e na forma estabelecida para tanto, pela Constituição".⁷⁶

Por outro lado a lei, em sentido material, significa toda norma genérica, abstrata e coercitiva. Ainda, segundo Hugo de Brito Machado, "*em sentido material, lei é o ato jurídico normativo, vale dizer, que contém uma regra de direito objetivo, dotada de hipoteticidade. Em outras palavras, a lei, em sentido material, é uma prescrição jurídica hipotética, que não se reporta a um fato individualizado no tempo e no espaço, mas a um modelo, a um tipo*".⁷⁷

Cabe ressaltar aqui, que nem sempre as leis consideradas no sentido material são também leis no sentido formal e vice-versa. Do exposto, pode-se destacar da expressão lei, também um sentido amplo e outro estrito. Assim, em sentido amplo, a lei é considerada como todo e qualquer ato jurídico que se insira na definição de lei, seja no sentido formal ou no sentido material. Pelo que, no sentido lato basta que seja considerada lei materialmente ou formalmente.

Já no sentido estrito, só é considerada lei aquela que, ao mesmo tempo, seja lei no sentido formal e material. A doutrina jurídica tradicional é assente em se referir ao termo "*lei*", contido no bojo do princípio da legalidade tributária, como sendo lei em sentido material e em sentido formal.⁷⁸

Em suma, para o campo tributário, o princípio da legalidade indica a lei como o único instrumento capaz de criar ou alterar tributos. É importante dizer, também, que esta lei deve ser hipotética, geral e abstrata (lei no sentido material) e, além disso, ser oriunda do poder legislativo competente, respeitando-se, por óbvio, os reclamos estabelecidos pela Carta constitucional (lei no sentido formal).

Enfim, para que a lei seja capaz de inovar a ordem jurídica tributária, quer instituindo ou alterando tributos, faz-se imprescindível a existência de uma lei

⁷⁶ MACHADO, Hugo de Brito. Op. cit., p. 53.

⁷⁷ *Ibidem*.

⁷⁸ CLÉVE, Clemerson Merlin. *Atividade legislativa do poder executivo no estado contemporâneo e na Constituição de 1988*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998, p. 71.

revestida tanto no seu sentido formal quanto no material. Em outras palavras é a lei no sentido estrito.

4.2.2. Fato gerador

Segundo o art. 114 do CTN, “o fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”. Deste dispositivo que extraímos a conceituação, fato gerador é a situação concreta prevista na lei como hipótese, segundo a qual, concretizando-se a situação prática prevista, inicia-se a obrigação tributária.⁷⁹

Na verdade, o fato gerador se diz realizado quando todos os elementos da hipótese de incidência se concretizam. É a efetivação de uma situação abstratamente prevista em todos os seus requisitos. O fato gerador do tributo pode ser tanto um fato jurídico, ou conjunto de fatos jurídicos, quanto uma situação jurídica.⁸⁰

A observação da ocorrência material do fato gerador produz efeitos, no caso seria o início da obrigação tributária, só que estes sofrem influência de aspectos pessoais, espaciais ou temporais. O aspecto espacial é uma variante na qual se identifica o local onde ocorreu o fato gerador do tributo, a importância deste critério está na identificação da unidade federativa competente para exigir o tributo, este critério está ligado a territorialidade da ocorrência do fato impositivo.⁸¹

Exemplo disso é o fato de se considerar o local onde ocorre o fato gerador do ICMS no momento da saída da mercadoria do estabelecimento comercial, se um estabelecimento comercial do estado de Pernambuco realiza a venda de uma mercadoria, estará ocorrido o fato gerador na saída da mercadoria e o efeito decorrente desta será a obrigação de recolher o ICMS sobre a operação realizada em favor do Estado de Pernambuco, mas se este fato ocorresse no Estado da Paraíba e lá houvesse isenção, não haveria a obrigatoriedade do recolhimento desta

⁷⁹ BORGES, José Souto Maior. *Teoria geral da isenção tributária*. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 178.

⁸⁰ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 206.

⁸¹ MACHADO, Hugo de Brito. *Aspectos fundamentais do ICMS*. São Paulo: Dialética, 1997, p. 21.

exação. Mas, numa mesma situação, se aquela operação for contemplada com isenção, mesmo estando preservado o fato gerador, não surgirá a obrigação tributária.⁸²

Já o aspecto temporal é a indicação do momento no qual o fato gerador do tributo pode ser considerado realizado, iniciando assim a possibilidade de promover o pagamento do tributo, a determinação do momento no qual será observada a ocorrência do mesmo vem do legislador tributário, quando instituir o tributo, que pode se dar de forma instantânea ou de forma complexa.⁸³

Ainda tomando como exemplo o ICMS, o aspecto temporal marca, instantaneamente, no momento da saída da mercadoria do estabelecimento comercial.⁸⁴

Outro aspecto do fato gerador concretizado é o pessoal, considerando a ligação a unir os sujeitos da obrigação tributária. A hipótese de incidência deve prever a relação obrigacional que associa o contribuinte ao ente credor do tributo; a ocorrência do fato gerador gera a relação de conexão entre os sujeitos.⁸⁵ Portanto, são todos estes os elementos que conduzem a verificação do fato gerador do tributo, como a fonte sobre a qual irão ser construídos a obrigação tributária e o pagamento de tributo.

Além disso, no aspecto doutrinário, o fato gerador é estratificado em vários aspectos, ou seja, o material, o temporal, o espacial, o pessoal e o quantitativo.

O aspecto material do fato gerador é definido no art. 114 do CTN como a situação definida em lei como necessária e suficiente para o surgimento da obrigação tributária.

O aspecto temporal é o momento no qual considera-se o fato gerador

⁸² CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. São Paulo: Max Limonad, 1998, p. 130-132.

⁸³ FALCÃO, Amílcar de Araújo. *O fato gerador da obrigação tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973, p. 125-131.

⁸⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. Op. cit., p. 29-30.

⁸⁵ ATALIBA, Geraldo. Op. cit., p. 72.

realizado. A determinação precisa deste momento é fundamental, pois determina qual a legislação a ser aplicada na constituição do crédito tributário.

No que tange ao aspecto espacial do fato gerador é o local em que se considera ocorrido o mesmo. Sua importância decorre do fato de que a determinação do ente competente para exigir o tributo depende da identificação do local da ocorrência do fato gerador.

Já o aspecto pessoal do fato gerador é a determinação dos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária, sem os quais se torna impossível a exigência tributária.

Por fim, tem-se o aspecto quantitativo, também chamado de valorativo, diz respeito ao cálculo do quanto será exigido partindo dos valores da base de cálculo e da alíquota aplicável.

Outro aspecto doutrinário a ser considerado é a classificação dos fatos geradores quanto aos elementos que os constituem e quanto à sua periodicidade, sendo simples ou instantâneos, contínuos ou continuados e complexos ou complexivos.

Fato gerador simples ou instantâneo são aqueles que iniciam e se completam em um só momento, em um só instante. Ocorrem normalmente nos casos do II, IE, ICMS, IPI, ITBI, ITD entre outros.

Os fatos geradores contínuos ou continuados são aqueles que levam um período para se completarem. No Brasil este período geralmente é de um ano. Ocorrem normalmente com os impostos sobre patrimônio, tais como o ITR, IPTU e IPVA. Esses fatos geradores são constituídos por um único fato jurídico que é a propriedade sobre o bem durante aquele ano, não importando quantos titulares desta propriedade existiram durante o período considerado.

Já o fato gerador contínuo ou continuado abrange também um período geralmente de um ano. Diferencia-se, no entanto, pelo fato de ser constituído por

vários fatos jurídicos que somados no final do período compõem um só fato gerador. Ocorre quase que exclusivamente no caso do IR.

4.3. Regra matriz de incidência tributária

A estrutura da regra-matriz tributária, norma geral e abstrata, pode ser apresentada como composta por um antecedente ou hipótese e por um conseqüente ou tese. No primeiro caso vemos abrangidos os critérios material, espacial e temporal; o primeiro deles, por sua vez composto pelo verbo e seu complemento. O conseqüente, por outro turno caracteriza-se por prescrever a relação possível, ainda em tese, de cunho obrigacional entre o Estado – ou quem lhe faça as vezes – e a pessoa física ou jurídica, ou quem a elas equipare a lei. Contém este conseqüente o critério pessoal (sujeitos ativo e passivo) e o critério quantitativo, formado pela base de cálculo e pela alíquota.

Fala-se de critério, pois não se refere a um evento/fato em especial, mas a uma classe ainda indeterminada deles, por tratar-se de norma geral e abstrata. Esta nota revela imediatamente que a incidência da regra não ocorrerá, enquanto norma individual e concreta, dando conta da subsunção do conceito do fato à classe de acontecimentos descrita no suposto, não for expedida por órgão competente. Esse órgão, assim habilitado, pode ser tanto o próprio contribuinte – figure-se o chamado auto-lançamento – como a autoridade administrativa, por meio do lançamento, ou até a autoridade judicial, por meio de sentença ou acórdão.

5. TUTELA PENAL DA ORDEM TRIBUTÁRIA E SUA LEGITIMIDADE

5.1. Direito penal tributário

Manoel Pedro Pimentel conceituou o Direito Penal Tributário como *“um ramo autônomo do Direito Penal comum, sujeito, porém, às mesmas regras e princípios vigorantes naquele, e [que] tem por fim proteger a política tributária do Estado, definindo tipos de ilícitos e cominando-lhes [a] sanção própria do Direito Penal”*.⁸⁶

Para Salvatore Gallo, é *“um complexo de normas destinadas a regular a repressão de fatos que o legislador considera lesivos às atividades das entidades públicas, relativamente à imposição e à arrecadação dos tributos a que se agrega uma sanção penal”*.⁸⁷

5.2. Denominação

Observa-se que *“a nomenclatura da matéria identifica seu conteúdo e serve de baliza para delimitar o campo de abrangência do objeto, indicando quais princípios deverão ser observados para a solução das questões que surgirem na aplicação das normas respectivas”*.⁸⁸

Cogita-se, na doutrina, o emprego de duas expressões para identificar a matéria a seguir tratada: Direito Penal Tributário e Direito Tributário Penal. As duas nomenclaturas apresentadas são formadas *“pela indicação da ciência em um primeiro plano, seu ramo, em um segundo lugar, e o complemento predicante a especificar qual a matéria tratada dentro do ramo identificado”*.⁸⁹ Com efeito, no primeiro caso, trata-se de setor do Direito Penal que estuda a incriminação de certos comportamentos praticados no contexto regulado pelo Direito Tributário (Direito

⁸⁶ PIMENTEL, Manoel Pedro. *Crime de sonegação fiscal*. In: *Revista dos Tribunais*, São Paulo, n. 617, p. 259, março de 1999.

⁸⁷ GALLO, Salvatore. *Diritto penale e processuale tributário*. Apud. PIMENTEL, Manoel Pedro. Op. cit., p. 259.

⁸⁸ EISELE, Andreas. *Apropriação indébita e ilícito penal tributário*. Dissertação (Mestrado em Direito) – Setor de Ciências Jurídicas, Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2000, p. 14.

⁸⁹ *Ibidem*, p. 14.

Penal Tributário).⁹⁰ Denomina-se, porém, Direito Tributário Penal aquele setor do Direito Tributário que estuda as infrações e as sanções administrativo-fiscais aplicadas aos sujeitos obrigados em uma relação jurídico-fiscal.⁹¹ Há, contudo, quem sustente que Direito Penal Tributário é parte do Direito Tributário e a designação Direito Tributário Penal é sinônima da anterior, posto que, não há nenhuma diferença real entre elas.⁹²

Existe, também, quem rejeite qualquer adjetivação dada ao Direito Penal e ao Direito Tributário. Sustenta-se que não há Direito Penal Tributário, nem Direito Tributário Penal: apenas Direito Penal e Direito Tributário.⁹³ Sob o mesmo purismo dogmático, já se considerou que “*a multiplicidade de especialidades e sub-especialidades aumentam o tumulto doutrinário, jurisprudencial, editorial.*” Nessa ótica, o “*linguajar multidivisionista pode ser prático, mas além de artificial e arbitrário, perturba e desorienta a Justiça, já condicionada e limitada no alto-mar, agora tempestuoso, dos interesses*”, concluindo-se que, “*o Direito Penal é um só, comunicando a todas as normas o corpo de sua existência e a alma de sua essência*”.⁹⁴ A razão, porém, está na visão pragmática, afinal todos sabem que, “*(o) Direito é um todo homogêneo, e qualquer divisão pretendida entre os diversos ramos com características mais próprias e similares terá cunho unicamente metodológico e didático*”, posto que, “*é inegável que a fragmentação facilita a abordagem de sub-temas, entre os quais, no Direito Penal, os crimes que atentem contra um bem jurídico comum, qual seja, a ordem tributária*”.⁹⁵

Mais apropriado é designar: Direito Penal Tributário quando se pretenda tratar dos crimes relacionados diretamente à atividade tributária do Estado, sendo possível utilizar-se, ao inverso, a expressão Direito Tributário Penal quando se esteja a cuidar de ilícitos meramente administrativos que atinjam a normalidade da atuação

⁹⁰ COSTA JÚNIOR, Paulo José da; DENARI, Zelmo. *Infrações tributárias e delitos fiscais*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2001, p. 16.

⁹¹ *Ibidem*, p. 17.

⁹² VILLEGAS, Hector. *Direito penal tributário*. Tradução Elizabeth Nazar, et al. São Paulo: Resenha Tributária; EDUC, 1974. p. 130-131.

⁹³ MACHADO, Luiz Alberto. *Dos crimes contra a ordem tributária*. In: *Revista de Direito Tributário*, n. 34, 2000, p. 260.

⁹⁴ LYRA, Roberto. *Criminalidade econômico-financeira*. Rio de Janeiro: Forense, 1998. p. 4-5.

⁹⁵ EISELE, Andreas. *Op. cit.*, p. 15.

tributária. Na primeira situação, estaremos diante de um ramo do Direito Penal; na segunda, de um setor do Direito Tributário.⁹⁶

Do exposto, conclui-se que, os “*crimes de fundo tributário como sonegação, fraude, apropriação indébita do crédito tributário etc. sujeitam o agente do delito à jurisdição criminal e estão na órbita do Direito Penal Tributário, enquanto as infrações tributárias estão previstas nas legislações tributárias e atinentes ao Direito Tributário Penal*”.⁹⁷

5.3. Legitimidade

Como se viu, o Direito Penal Fiscal é uma expressão do Direito Penal Econômico⁹⁸, sendo certo que, por isso, habita o Direito Penal Secundário.⁹⁹ O Direito Penal Fiscal é, pois, obra recente da dogmática e do direito positivo e não está cristalizado na consciência social. É uma regulamentação surgida verticalmente, do Estado para a Sociedade.

Há, pois, intensa controvérsia sobre a presença do Direito Penal nessa matéria. De resto, aqui se reproduz o conflito da relação jurídico-tributária. De um lado, o Fisco com pretensão de assenhorar-se de parte do patrimônio do particular e, de outro, o particular com a pretensão de assegurar o seu patrimônio diante da pretensão impositiva do Estado.

A origem do conflito desses interesses perde-se na memória dos tempos. Antônio Roberto Sampaio Dória, ao tratar da etiologia da evasão fiscal, lembrou:

⁹⁶ DECOMAIN, Pedro Roberto. *Crimes contra a ordem tributária*. 2. ed. Florianópolis: Obra Jurídica, 1995. p. 19.

⁹⁷ RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. *Questões relevantes de direito penal tributário*. São Paulo: Malheiros, 1997. p. 15.

⁹⁸ Registre-se, porém, que Manoel Pedro Pimentel não localizava o Direito Penal Tributário no seu conceito de Direito Penal Econômico. Para o emérito professor paulista: “*O Direito penal econômico não se confunde com o Direito penal financeiro e com o Direito penal tributário. É o que pensamos. São ramos distintos e, segundo entendemos, não estão necessariamente ligados ao Direito Penal Administrativo*”. (PIMENTEL, Manoel Pedro. Op. cit., p. 17).

⁹⁹ DIAS, Jorge de Figueiredo. *Para uma dogmática do direito penal secundário*. In: *Direito penal econômico e europeu: textos doutrinários*. Coimbra: Coimbra, 1998, p. 19-34.

A evasão coexiste, desde todos os tempos e em todos os quadrantes, com os sistemas tributários. É (...) irmã gêmea, ou bastarda, do tributo, dele sempre coeva e cuja erradicação total, não importa o grau de refinamento cultural e jurídico de um povo, seu fervor patriótico e esclarecimento cívico, repousa no desaparecimento de sua causa determinante – o tributo.¹⁰⁰

Não se espera, pois, muitos simpatizantes do Direito Penal Tributário. A propósito, Figueiredo Dias e Costa Andrade pontificam:

(...) apesar da sua inquestionável eticização, a infração fiscal persiste como uma concretização paradigmática do direito penal secundário. Como tal não integra ainda o repositório de crimes que relevam dos consensos basilares e fundantes da comunidade e são levados ao Código Penal. Incindivelmente associada ao imposto, instrumento privilegiado de política econômica num Estado de direito, a infração fiscal acaba sempre por prestar homenagem à mundivisão dominante e democraticamente legitimada. O que equivale a dizer que o seu regime é sempre portador de um coeficiente irreduzível de conflitualidade, que espelha a conflitualidade de fundo sobre que assenta a convivência democrática numa sociedade aberta e pluralista.¹⁰¹

Bifurcam-se, portanto, as visões a respeito da intervenção penal em matéria tributária.

Uns entendem que a presença do direito penal em matéria fiscal se justifica para assegurar ao Estado a possibilidade de arrecadar a receita necessária para fazer frente às demandas novas e antigas, sempre cobradas com veemência pela sociedade. Sob essa ótica legitimadora, não se recusa, também, a utilização da norma penal tributária para assegurar outras metas que a política fiscal possa visar.

Nesse sentido, utiliza-se o direito penal para promover a distribuição da renda nacional.¹⁰² Em extremo oposto, encontram-se os que acusam o Estado de corrompido e ineficiente. Nesse ângulo, observa-se que o contribuinte nem sempre é motivado a cumprir as normas penais fiscais, porquanto, as notícias de corrupção no

¹⁰⁰ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Elisão e evasão fiscal*. 2. ed. São Paulo: Bushatsky, 1997. p. 22.

¹⁰¹ DIAS, Jorge de Figueiredo; ANDRADE, Manoel da Costa. *O crime de fraude fiscal no novo direito penal tributário português: considerações sobre a factualidade típica e o concurso de infracções*. Revista Brasileira de Ciências Criminais. São Paulo, v. 13, p. 54-78, jan./mar. 1996, p. 59.

¹⁰² “Foi Wagner um dos primeiro teóricos que viu o tributo não como um elemento daninho ou ‘mal menor’, mas como instrumento de modificação da distribuição da renda nacional em sentido igualitário. As doutrinas atuais falam de intervencionismos fiscais postos a serviço da economia nacional dirigida. Assinalam-se para o imposto objetivos econômicos, como o de favorecer ou frear formas de produção, atuar sobre a conjuntura e promover o desenvolvimento econômico. Tudo isto leva à legitimação do tributo, tanto sob a perspectiva jurídica como ética, e o seu pagamento se transforma em um dever cívico dos cidadãos”. (VILLEGAS, Hector. Op. cit., p. 132).

aparelho do Estado garantem aos cidadãos argumentos bastantes para apontar a deslealdade dos agentes públicos no cumprimento das metas programáticas.

Acredita-se que a renda tributária não é canalizada para o destino proclamado pelos governantes e sustenta-se que a carga fiscal é injusta e a receita auferida é mau gestionada, não cabendo, pois, exigir mais sacrifícios do contribuinte. Conclui-se que a presença do direito penal nesse tema é desnecessária e abusiva.

Miguel Bajo Fernandez assevera que não há a menor dúvida de que uma das razões da existência da fraude fiscal, em nossa sociedade, se encontra na desconfiança que o contribuinte tem a respeito do correto uso da riqueza pública pelos governantes. A cobertura jornalística da corrupção política estimula a indisciplina do contribuinte.¹⁰³ De fato, a evasão fiscal encontra em certos setores até simpatia, porquanto, em uma visão distorcida do que seja viver em sociedade, os indivíduos acreditam que a fuga tributária é manifestação *'politicamente'* correta.

Mas, basta lembrar que, em tempo não muito distante, as fraudes fiscais eram consideradas como uma espécie de legítima defesa do indivíduo contra o Estado.¹⁰⁴ Leroy-Beaulieu defendeu a idéia de que o contribuinte tem o direito de tentar escapar da carga fiscal, mesmo que seja através da dissimulação. Pode, com toda tranqüilidade, ocultar o seu patrimônio das vistas e da perseguição do Fisco. Agindo assim, está o contribuinte acobertado pela moral e pelo direito à legítima defesa.¹⁰⁵ As práticas evasivas, porém, têm efeito corrosivo e dissolvente da solidariedade social¹⁰⁶, provocando reações em cadeia. A honestidade tributária passa a ser encarada como uma ingenuidade, uma tolice.

¹⁰³ BAJO FERNANDEZ, Miguel. *Derecho penal económico: desarrollo económico, protección penal y cuestiones político-criminales*. Apud. VILLEGAS, Hector. Op. cit., p. 134).

¹⁰⁴ LEGROS, R. *Imputabilité penale et entreprise économique*. Apud. DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. Op. cit., p. 25.

¹⁰⁵ LEGROS, R. *Imputabilité penale et entreprise économique*. Apud. DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. Op. cit., p. 27.

¹⁰⁶ "Muitos – que se horrorizariam se lhes fosse proposto cometer um delito comum – se interessam em conhecer as manobras para iludir a legislação tributária, não excluindo a possibilidade de praticá-las. Isto leva a que conhecidos infratores dessa matéria – longe de serem repudiados pelos círculos sociais onde vivem – sejam bastante invejados pelo êxito econômico que os acompanha, sendo muitos os que aguardam oportunidade propícia para imitá-los". (VILLEGAS, Hector. Op. cit., p. 20).

Ao Direito Penal Tributário confia-se a missão de consolidar, na consciência social, a importância do cumprimento espontâneo das obrigações tributárias. Augusto Silva Dias lembra que, *“a evasão fiscal atinge em nossos dias proporções tão escandalosas que os danos causados pela maioria dos crimes patrimoniais constituem perante eles verdadeira ‘bagatelas’*”.¹⁰⁷ Por outro lado – prossegue o autor português – *“a evasão obriga a uma agravação da carga fiscal com o sacrifício dos contribuintes cujos impostos estão controlados”*.¹⁰⁸ Para além disso, lembra que o sistema tributário não está estruturado apenas *“para a satisfação das necessidades financeiras do Estado”*, mas também, tem em vista *“a repartição justa dos rendimentos e da riqueza”*, uma das faces da justiça distributiva, colimada por um Estado do Bem-Estar Social.¹⁰⁹

Sob outra ótica, Heloísa Estellita Salomão pondera que o Direito Penal Tributário está legitimado pela Constituição, porquanto, o Sistema Constitucional Tributário está endereçado a promover a dignidade da pessoa humana, colocando-se *“como instrumento à consecução dos objetivos fundamentais arrolados no art. 3º da Constituição: construção de uma sociedade livre, justa e solidária; desenvolvimento nacional; erradicação da pobreza e da marginalização; redução das desigualdades sociais e regionais; promoção do bem de todos, sem preconceitos”*.¹¹⁰

Realmente, são muitas as tarefas que se impõe ao Estado, que ampliou a sua intervenção em diversos setores da vida social, comprometendo-se a prestar serviços universais (saúde – art. 196, CF; educação – arts. 205/208/213, CF; segurança – art. 144, CF, e etc.) e que lhe custa, entretanto, muito caro. De fato ao Estado hoje cabe assegurar ao cidadão não só a liberdade de ser como a liberdade para o ser. E a satisfação de prestações necessárias à existência do indivíduo em sociedade deve ser garantida pelo Estado ao mesmo nível que a proteção dos seus direitos fundamentais, quando estiver em causa a lesão ou perigo de lesão dos

¹⁰⁷ DIAS, Augusto Silva. *O novo direito penal fiscal não aduaneiro: Dec.-Lei nº 20-A/90*, de 15 de janeiro - considerações dogmáticas e político-criminais. In: *Direito penal econômico e europeu: textos doutrinários*. Coimbra: Coimbra, 1999, p. 241-247.

¹⁰⁸ *Ibidem*, p. 241-247.

¹⁰⁹ *Ibidem*, p. 247.

¹¹⁰ SALOMÃO, Heloísa Estellita. *O princípio constitucional da isonomia e o crime de omissão no recolhimento de contribuições previdenciárias* (Código Penal, art. 168-A, § 1º, I). São Paulo: Dialética, 2001. p. 95-96.

interesses ou valores aí contidos – o que vale por dizer, ao nível penal.¹¹¹ Todos esses serviços (e os servidores públicos – ativos e inativos) são mantidos, principalmente, pela receita tributária. Os valores pagos pelo contribuinte ao Estado constituem uma das fontes mais importantes de financiamento dos serviços e das obras públicas.¹¹²

Os tributos constituem o que, em Direito Financeiro, denomina-se entradas ou ingressos. Segundo Aliomar Baleeiro:

(...) ingressos (ou receitas) classificam-se em originárias e derivadas. As primeiras, também denominadas receitas de economia privada, ou de direito privado, compreendem as rendas provenientes dos bens e empresas comerciais ou industriais do Estado, que os explora à semelhança de particulares, sem exercer os seus poderes de autoridade, sem imprimir coercitividade à exigência de pagamentos ou à utilização dos serviços que os justificam, embora, não raro, os institua em monopólios. A essas receitas originárias corresponderia a noção de 'preço'. (...) Nelas, poderiam ser incluídas as receitas decorrentes da prescrição em favor do Estado, bens vacantes, heranças jacentes etc. Receitas derivadas, por sua vez, caracterizam-se por serem colhidas do setor privado mediante ato de autoridade do Estado, coativamente. Os ingressos fiscais constituem, pois, receita pública derivada.¹¹³

Ninguém pode desconhecer que, *“(é) através da cobrança de impostos que o Estado realiza em grande parte os objetivos de justiça social que a sua dimensão democrática lhe impõe”*.¹¹⁴

Como já se anotou, a evasão praticada por uns prejudica os demais contribuintes, porquanto, lhes transfere o peso da carga fiscal, que, se fosse igualmente compartilhada, tornar-se-ia mais suave para todos. Frise-se, com Augusto Silva Dias, que é dever ético de todo o cidadão contribuir para a formação de um patrimônio público que torne possível a realização das políticas distributivas, corretoras de desigualdades e assimetrias sociais, tendo em vista a constituição de uma sociedade mais justa e melhor ordenada. O que tem fundamentação ética e,

¹¹¹ RODRIGUES, Anabela Miranda. *Contributo para a fundamentação de um discurso punitivo em matéria fiscal*. In: Direito penal econômico e europeu: textos doutrinários, v. 2, 2001, p. 481-482.

¹¹² Segundo a Lei 4.320/64, art. 9º: *“Tributo é a receita derivada, instituída pelas entidades de direito público, compreendendo os impostos, as taxas e contribuições, nos termos da Constituição e das leis vigentes em matéria financeira, destinando-se o seu produto ao custeio de atividades gerais ou específicas exercidas por essas entidades”*.

¹¹³ BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995.

¹¹⁴ RODRIGUES, Anabela Miranda. Op. cit., p. 481.

como tal, constitui aqui ‘a norma geral de comportamento’, que respalda o ilícito penal fiscal, é o dever de pagar imposto.¹¹⁵

Veja-se, a propósito, a linha de argumentação que o Governo de Portugal apresentou junto à proposta de Lei 91/V, citada por Figueiredo Dias e Manuel da Costa Andrade:

Hoje, porém, é dado adquirido, quer na doutrina quer na jurisprudência, a eticização do direito penal fiscal, uma vez que o sistema fiscal não visa apenas a arrecadar o máximo das receitas, mas também uma maior justiça distributiva dos rendimentos entre os cidadãos, tendo em conta as necessidades de financiamento das actividades sociais do Estado.¹¹⁶

O mesmo se deu ao ensejo da proposta de Lei 68/VI, onde a governança portuguesa argumentou: Fugir aos impostos legitimamente criados não é comportamento digno de aplauso, mas, outrossim, a infracção a um dever fundamental de cidadania. Nesse sentido, importa dizer que os impostos fazem parte da cidadania. O direito penal tributário não é um domínio globalmente destituído de relevância ética e tem sido progressivamente penetrado pelos valores do direito penal.¹¹⁷

Destaca-se, ainda, a opinião de Heleno Fragoso:

Estamos convencidos de que a incriminação da fraude fiscal constitui, num país como o nosso, importante elemento de uma séria política tributária. Esse tipo de ilícito, entre nós, não ofende o mínimo ético e o cidadão não tem consciência de que o cumprimento da obrigação tributária constitui um dever cívico, cuja transgressão ofende gravemente a economia pública, e, pois, interesses fundamentais da comunidade. A violação desse dever pode apresentar-se como simples atitude passiva de descumprimento da obrigação tributária, fato adequadamente sancionado através de medidas de natureza administrativa (multa). Todavia, pode apresentar maior gravidade, quando o descumprimento da obrigação tributária se realiza através do engano e da fraude, como o emprego de meios tendentes a induzir em erro a autoridade, iludindo o pagamento do tributo. Em tais casos, é imperativa a sanção penal, que existem em muitos países, de longa data.¹¹⁸

¹¹⁵ DIAS, Augusto Silva. *Crimes e contra-ordenações fiscais*. In: Direito penal econômico e europeu: textos doutrinários. Coimbra: Coimbra, 1999. p. 477.

¹¹⁶ *Apud* DIAS, Augusto Silva. Op. cit., p. 478.

¹¹⁷ *Ibidem*.

¹¹⁸ FRAGOSO, Heleno Cláudio. O novo direito penal tributário e econômico. In: *Revista Brasileira de Criminologia e Direito Penal*. Rio de Janeiro, 2002, p. 67-68.

Nesse tema, portanto, o direito penal se presta ao papel de educador, pois, onde falta consciência espontânea para o cumprimento de certos deveres jurídicos, a ameaça penal vinca, sublinha, destaca a advertência do legislador originário, que, se veiculada apenas por normas jurídicas extra-penais, podem ser tomadas como mera exortação, apenas de cunho ético ou moral, de observância facultativa. A coercibilidade característica de todas as normas jurídicas é mais notada quando se apresenta a norma penal incriminadora. Há momentos críticos da ordem jurídica, em que só o direito penal pode desempenhar, com eficiência, o papel de controle social.¹¹⁹ É o que se dá nessa seara, pois *“às vezes é necessário um reforço normativo e sancionador para exigir condutas adequadas do contribuinte ou de quem deva agir ou se omitir em relação aos bens ou interesses do fisco”*.

Quando isso se dá, *“é à sanção penal que o Estado recorre, dados o seu caráter enérgico e a sua natural severidade”*.¹²⁰ Augusto Silva Dias assegura que *“a intervenção do Direito Penal no âmbito tributário não pressupõe necessariamente a existência de uma consciência colectiva sólida relativamente às questões da fiscalidade, antes, o próprio Direito Penal pode ser um instrumento válido para a evolução e consolidação de uma tal consciência”*.¹²¹

Anabela Miranda Rodrigues também destaca o papel pedagógico da norma penal tributária, dizendo que o Direito Penal deve contribuir *“para a formação da consciência ética fiscal”*.¹²²

João Marcello de Araújo Júnior igualmente entendia que *“nesse campo, o Direito antecede aos imperativos morais, que acabam por surgir como consequência*

¹¹⁹¹¹⁹ *“Em seu mais clássico sentido, o conceito se refere à capacidade de um grupo social para regular-se a si mesmo. (...) Enquanto persistiu um emprego tradicional do controle social, o termo chegou a ser redefinido para significar socialização ou repressão social. (...) [Deve-se] dizer que qualquer ordem social, incluída a de uma sociedade que possua um sistema efetivo de controle social, requer um mínimo de coerção, mesmo que esta fique circunscrita por um legítimo sistema de normas”*. (BERGALLI, Roberto. *Controle social: suas origens conceituais e usos instrumentais*. Tradução Carlos Vico Mañas. Revista Brasileira de Ciências Criminais, v. 1, n. 3, p. 30-38, jul./set. 1993, p. 31-33).

¹²⁰ PIMENTEL, Manoel Pedro. *Crime de sonegação fiscal*. Revista dos Tribunais. São Paulo, n. 617, mar. 1997, p. 259.

¹²¹ DIAS, Augusto Silva. Op. cit., p. 245.

¹²² RODRIGUES, Anabela Miranda. Op. cit., p. 483.

da intervenção jurídica".¹²³ Não se quer, com isso, legitimar a funcionalização do Direito Penal e nem se está a olvidar a sua necessária subsidiariedade/fragmentariedade – características de um sistema penal mínimo, próprias do Estado Democrático de Direito.

Com efeito, *“a decisão de criminalização só está legitimada se revela, em primeiro lugar, dimensão de ultima ratio”*. E, em segundo lugar, *“se os meios de natureza penal utilizados são aptos a tutelar, de modo eficaz, os bens ou valores que importa garantir”*.¹²⁴ A par disso, é *“o critério político-criminal da necessidade que se reconhece como critério decisivo legitimador da criminalização de comportamentos que implicam fuga ilegítima ao Fisco”*.¹²⁵

Gonzalo Rodríguez Mourullo, citado por Hugo de Brito Machado, pondera que a utilização do direito penal em matéria penal pode surgir por duas ordens de motivos. Ou porque o sistema fiscal é justo e merece o respeito de todos, sendo, por isso, intolerável o desrespeito às normas tributárias, ou porque o sistema é injusto, todo mundo o defrauda e é preciso acionar o terror penal para obter o cumprimento da obrigação tributária. Ao seu ver, apenas na primeira hipótese é que se legitima a presença do direito penal, pois, no segundo, o uso do direito penal é inadmissível, porque se pretende usar a pena criminal com fins meramente utilitarista, encobrindo os defeitos do próprio sistema fiscal.¹²⁶ Na opinião de Hugo de Brito Machado, no Brasil, o direito penal está a serviço da manutenção de um sistema tributário injusto, desigual, que necessita de urgente reforma.¹²⁷ Decerto, não se pode mascarar as eventuais deficiências do sistema tributário com o discurso repressivo-penal.

¹²³ ARAÚJO JÚNIOR, João Marcelo de. O direito penal econômico. In: *Revista Brasileira de Ciências Criminais*. São Paulo, n. 25, p. 142-156, jan./mar. 1999.

¹²⁴ RODRIGUES, Anabela Miranda. Op. cit., p. 481-482.

¹²⁵ *Ibidem*.

¹²⁶ MOURULLO, Gonzalo Rodríguez. *Presente y futuro del delito fiscal*. Apud. MACHADO, Hugo de Brito. *Crimes contra a ordem tributária*. In: MARTINS, Ives G. da Silva (Coord.). *Crimes contra a ordem tributária*. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998. p. 115-116.

¹²⁷ *“Não se pode, a rigor, dizer que o sistema tributário brasileiro é justo. Pelo contrário. Se justa é a tributação proporcional à capacidade econômica, pode-se afirmar que o nosso sistema tributário é injusto. Por outro lado, o Fisco, no Brasil, costuma descumprir os seus deveres para com o contribuinte. Não nos referimos ao Estado, em sua expressão mais ampla, mas ao Fisco, ou Estado como arrecadador de tributo. Na restituição do indébito tributário, no reconhecimento de imunidades e isenções e na outorga de estímulos legalmente previstos, o Fisco tem pouco ou nenhum apreço pelos direitos do contribuinte. Não é razoável, pois, esperar-se que este se sinta estimulado ao cumprimento de seus deveres para com aquele. Além disto, todos reclamam a reforma do sistema tributário, o que parece suficiente para demonstrar que ele não é ‘merecedor del respeito de todos’. É*

Com efeito, nas palavras de Rodriguez Mourullo, agora citado por Anabela Miranda Rodrigues: *“O resultado que se pretende não pode conseguir-se ‘a partir do direito penal, mas ‘a partir’ do próprio sistema tributário, à medida que seja justo e se aplique equitativamente na prática”*. É preciso lembrar, ainda, que, *“a consolidação de uma consciência fiscal através da lei penal fiscal coloca ao sistema fiscal particulares exigências de justiça e equidade ao nível material e de respeito pelos direitos individuais, ao nível das relações com a administração fiscal”*.¹²⁸

Contudo, parece que as eventuais disfunções do sistema fiscal não justifica calar a norma penal que, também no caso brasileiro, há de ter um papel importante na conscientização dos deveres fiscais, porquanto a economia nacional ainda assenta base em uma fase primitiva do capitalismo, onde persegue-se o lucro, a qualquer preço. Faz-se necessário lembrar, por fim, que *“é muito mais eficaz lutar contra a sonegação fiscal, do que adotar a cômoda política de combater o deficit público por meio da contenção de gastos”*.¹²⁹

Conclui-se, portanto, que, a *“evasão fiscal deve ser, implacavelmente, perseguida, mediante o aperfeiçoamento dos métodos destinados a localizá-la e investigá-la e mediante severa repressão, consistente em penalidades fortemente gravosas para o infrator, que sejam não só reparatórias como também exemplares”*.¹³⁰

5.4. Ilícito tributário e ilícito penal

A literatura diverge a respeito da natureza jurídica da norma repressiva em matéria fiscal. São identificadas cinco posições a respeito, quais sejam: a) é um capítulo do Direito Tributário; b) é um conjunto de normas penais não emancipadas do Direito tributário; c) pertence ao Direito Penal; d) constitui um Direito autônomo; e) pertence ao Direito Penal Administrativo.¹³¹

razoável, portanto, admitir-se que a criminalização do inadimplemento de obrigações tributárias entre nós, infelizmente, representa ‘el terror penal para que la gente satisfaga los tributos’... ”. (MACHADO, Hugo de Brito. Op. cit., p. 116).

¹²⁸ RODRIGUES, Anabela Miranda. Op. cit., p. 483-484.

¹²⁹ ARAÚJO JÚNIOR, João Marcelo de. Op. cit., p. 155.

¹³⁰ VILLEGAS, Hector. Op. cit., p. 22.

¹³¹ *Ibidem*.

- A) É um capítulo do Direito Tributário. Ao afirmar-se que as normas repressivas fiscais pertencem, exclusivamente, ao Direito Tributário, a conclusão prática a que se chega é a de que *“os princípios gerais de Direito Penal comum contidos no Código Penal não são aplicáveis às questões tributárias, nem mesmo no caso de obscuridade ou silêncio da lei fiscal. Só se pode aplicar a lei penal comum, se a lei tributária expressamente reportar-se às suas normas”*.¹³²
- B) É um conjunto de normas penais não emancipadas do Direito Tributário. Enquanto uns entendem que as normas repressivo-fiscais pertencem ao Direito Tributário e não se sujeitam ao regime jurídico da norma pertencente ao Direito Penal, outros, sem deixar de admitir a pertença delas ao Direito Fiscal, admitem, porém, que o regime jurídico sancionatório do Direito Tributário deve se aproximar dos princípios do Direito Penal.¹³³
- C) Pertence ao Direito Penal. O Direito Penal e o Direito Tributário têm em mira o mesmo interesse do Estado na preservação do patrimônio público, sendo certo que, a infração fiscal também deve ser reprimida pelo Direito Penal, segundo o seu regime jurídico específico.
- D) Constitui um Direito autônomo. A especialidade do tema exige que a norma repressiva tributária seja inserida em um ramo distinto do Direito Penal comum, do Direito Financeiro, do Direito Administrativo e da Ciência das Finanças, constituindo-se em uma disciplina autônoma.
- E) Pertence ao Direito Penal Administrativo. O descumprimento da obrigação tributária atinge os interesses da Administração Fiscal; sendo assim, a sanção correspondente deve partir do Direito Administrativo e não do Direito Penal: razão de existência do Direito Penal Administrativo. No caso brasileiro, convivem nessa matéria duas ordens de regulamentação: a administrativa e a penal. Há um catálogo legal de deveres materiais (obrigação principal) e instrumentais (obrigação acessória) de índole puramente tributária que, uma vez não observados, caracterizam infração às normas administrativo-fiscais e também existem, para um grupo dessas infrações, conseqüências paralelas,

¹³² *Ibidem*.

¹³³ *Ibidem*.

de ordem penal.¹³⁴ Em que pese haver, em alguns casos, duplicidade de conseqüências jurídicas ao descumprimento de certos deveres fiscais, certo é que a responsabilidade administrativo-tributária é, de regra, objetiva¹³⁵ e, algumas vezes, a sanção recai sobre terceiros¹³⁶, enquanto isso a responsabilidade penal é sempre subjetiva e pessoal¹³⁷, fundada na culpabilidade do agente.

¹³⁴ “A infração tributária pode consistir na violação das normas jurídicas que disciplinam o tributo, seu fato gerador, suas alíquotas ou base de cálculo, bem como no descumprimento dos deveres administrativos do contribuinte para com o Fisco, tendentes ao recolhimento do tributo, aludindo-se, numa e noutra hipótese, às infrações tributárias materiais e formais”. (DENARI, Zelmo. Op. cit., p. 21). Veja-se ainda: CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 1991. p. 502-508; NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 1989; COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria e prática das multas tributárias*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1993. p. 23.

¹³⁵ CTN, art. 136: “Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato”.

¹³⁶ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria e prática das multas tributárias*. 2. Ed., Rio de Janeiro: Forense, 1993, p. 25.

¹³⁷ Conforme Constituição Federal, art. 5º, inc. XLV.

CONCLUSÃO

Para organizar-se o convívio social, ditam-se regras de comportamento, e assim, o indivíduo tem parte de sua liberdade cerceada em favor do bem comum. Tais regras emergem de valores prezados pelos grupos detentores de poder político, econômico e cultural em um determinado momento histórico, mas, nem sempre essas regras de conduta são formuladas por meio do Direito, pois são admitidos também códigos de comportamento no plano ético, moral, religioso etc.

Quando os padrões comportamentais são introduzidos no plano do Direito, surge a técnica jurídica para conformá-los à ordem normativa, que é estabelecida sob as premissas de um sistema, onde não se admitem lacunas e contradições internas. Evoca-se a imagem piramidal kelseniana da hierarquia das normas jurídicas, para lembrar que no ápice desse sistema encontram-se as normas jurídico-constitucionais, que condicionam a existência e a validade das demais normas da ordem positiva.

Com efeito, a norma penal é concebida como parte integrante desse sistema hierarquizado e, por isso, a sua existência e validade dependem da observância dos requisitos exigidos pela Constituição. Destarte, o comportamento individual só poderá ser monitorado pela norma penal se e quando forem observados os limites lógico-jurídicos de sua existência³. A validade formal da regra incriminadora é estabelecida pelo princípio da legalidade dos delitos e das penas, parte do qual deve se concretizar na técnica de tipificação da conduta proibida.

A intervenção penal está limitada pelo princípio do *nullum crimen, nulla poena, sine praeviae lege*. A definição da conduta proibida se opera por meio do tipo penal que, para cumprir sua função de garantia, deve ser redigido com expressões claras, unívocas, o mais descritivas possíveis, limitando-se o emprego de conceitos normativos, de cláusulas gerais e de excessiva remissão a outras fontes legislativas. Recomenda-se que, no possível, esgote-se a previsão da conduta no próprio tipo penal.

O Estado necessita de recursos para custear as suas atividades-fim. Os tributos constituem a sua principal fonte de receita. Contudo, a pretensão fiscal encontra limites formais no princípio da legalidade dos tributos. No Direito Tributário também se emprega a técnica tipológica, exigindo-se precisão na definição das hipóteses de incidência tributária.

Ficou evidente no presente estudo que há clara diferenças entre elisão e evasão fiscal, sendo certo que tanto no Direito Tributário, quanto no Direito Penal, o que se reprime é a evasão fiscal.

O Direito Penal Tributário é uma expressão do Direito Penal Econômico, habitando o Direito Penal Secundário. E em assim sendo, é legítima a intervenção penal em matéria tributária, desde que observado o seu caráter subsidiário e fragmentário.

O Direito Penal Tributário é, no geral, meramente sancionatório. Não se presta, porém, ao papel de simples cobrador da dívida fiscal, mas, busca reforçar a consciência ético-fiscal, na perspectiva de uma cidadania responsável.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 8 ed., São Paulo: Saraiva. 2002.

ARAÚJO JÚNIOR, João Marcelo de. O direito penal econômico. *In: Revista Brasileira de Ciências Criminais*. São Paulo, n. 25, p. 142-156, jan./mar. 1999.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1996.

_____. *Sistema constitucional tributário brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.

AZEVEDO, Paulo Faraco. *Crítica à dogmática e hermenêutica jurídica*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2001.

BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995.

BARELLI, Ettore, PENNACCHIETTI, Sergio. *Dicionário das citações*. Trad. Karina Jannini. São Paulo: Martins Fontes, 2004.

BERGALLI, Roberto. *Controle social: suas origens conceituais e usos instrumentais*. Tradução Carlos Vico Mañas. *Revista Brasileira de Ciências Criminais*, v. 1, n. 3, p. 30-38, jul./set. 1993.

BORGES, José Souto Maior. *Teoria geral da isenção tributária*. São Paulo: Malheiros, 2001.

CANOTILHO, J. J. *Estado de Direito*. Lisboa: Gradiva, (s.d.). Fundação Mário Soares – Cadernos Democráticos, 1999.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 12 ed., São Paulo: Malheiros. 1999.

_____. *ICMS*. São Paulo: Malheiros. 1994.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 13. ed., revista e atualizada. São Paulo: Saraiva, 2000.

_____. *Teoria da norma tributária*. São Paulo: Max Limonad, 1998.

CLÉVE, Clemerson Merlin. *Atividade legislativa do poder executivo no estado contemporâneo e na Constituição de 1988*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria e prática das multas tributárias*. 2. Ed., Rio de Janeiro: Forense, 1993.

COSTA JÚNIOR, Paulo José da; DENARI, Zelmo. *Infrações tributárias e delitos fiscais*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

DALLARI, Dalmo de Abreu. *O futuro do Estado*. São Paulo: Saraiva, 2003.

DECOMAIN, Pedro Roberto. *Crimes contra a ordem tributária*. 2. ed. Florianópolis: Obra Jurídica, 1995.

DIAS, Augusto Silva. *Crimes e contra-ordenações fiscais*. In: Direito penal econômico e europeu: textos doutrinários. Coimbra: Coimbra, 1999.

_____. *O novo direito penal fiscal não aduaneiro: Dec.-Lei nº 20-A/90, de 15 de janeiro - considerações dogmáticas e político-criminais*. In: *Direito penal econômico e europeu: textos doutrinários*. Coimbra: Coimbra, 1999.

DIAS, Jorge de Figueiredo. *Para uma dogmática do direito penal secundário*. In: *Direito penal econômico e europeu: textos doutrinários*. Coimbra: Coimbra, 1998.

DIAS, Jorge de Figueiredo; ANDRADE, Manoel da Costa. *O crime de fraude fiscal no novo direito penal tributário português: considerações sobre a factualidade típica e o concurso de infrações*. Revista Brasileira de Ciências Criminais. São Paulo, v. 13, p. 54-78, jan./mar. 1996.

DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Elisão e evasão fiscal*. 2. ed. São Paulo: Bushatsky, 1997.

EISELE, Andreas. *Apropriação indébita e ilícito penal tributário*. Dissertação (Mestrado em Direito) – Setor de Ciências Jurídicas, Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2000.

FALCÃO, Almicar. *Impostos concorrentes na Constituição de 1946*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1964.

_____. *O fato gerador da obrigação tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973.

FALCÃO, Raimundo Bezerra. *Tributação e Mudança Social*. Rio de Janeiro: Forense, 1981.

FRAGOSO, Heleno Cláudio. *O novo direito penal tributário e econômico*. In: *Revista Brasileira de Criminologia e Direito Penal*. Rio de Janeiro, 2002.

HARADA, Hiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. 10 ed., São Paulo: Atlas. 2002.

HESSE, Konrad. *A força normativa da constituição*. 1. ed., Tradução de Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1991.

JESUS, Damásio de; TACHIZAWA, Takeshy. *Orientação Metodológica para elaboração de Monografia*. 1. ed., São Paulo: Damásio de Jesus, 2005.

LAHOZ, André. *Uma luz sobre o Brasil das sombras*. In: *Revista Exame*. São Paulo: Abril. n. 11, p. 20-29, 09 jun. 2004.

LYRA, Roberto. *Criminalidade econômico-financeira*. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

MACHADO, Hugo de Brito. *Aspectos fundamentais do ICMS*. São Paulo: Dialética, 1997.

_____. *Curso de Direito Tributário*. 19 ed., São Paulo: Malheiros. 2001.

MACHADO, Luiz Alberto. *Dos crimes contra a ordem tributária*. In: *Revista de Direito Tributário*, n. 34, 2000.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Curso de Direito Tributário*. 4. ed. revista e atualizada. Belém: CEJUP, 1995.

MELLO, Celso Antonio Bandeira de. *O conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3. ed., 4ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 1997.

MOURULLO, Gonzalo Rodríguez. *Presente y futuro del delito fiscal*. Apud. MACHADO, Hugo de Brito. *Crimes contra a ordem tributária*. In: MARTINS, Ives G. da Silva (Coord.). *Crimes contra a ordem tributária*. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998.

NABAIS, José Casalta. *Algumas reflexões sobre o atual Estado fiscal*. *Revista da Advocacia Geral da União – AGU*. Brasília: Ano II, n. 09, abr. 2001. Disponível em: www.agu.gov.br/ce/cenovo/revista. Acesso em: 09 ago. 2008.

_____. *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do Estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Almedina, 1998.

PIMENTEL, Manoel Pedro. *Crime de sonegação fiscal*. In: *Revista dos Tribunais*, São Paulo, n. 617, p. 259, março de 1999.

QUEIROZ, Luís César Souza de. *Sujeição passiva tributária*. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. *Questões relevantes de direito penal tributário*. São Paulo: Malheiros, 1997.

RODRIGUES, Anabela Miranda. *Contributo para a fundamentação de um discurso punitivo em matéria fiscal*. In: *Direito penal econômico e europeu: textos doutrinários*, v. 2, 2001.

SALOMÃO, Heloisa Estellita. *O princípio constitucional da isonomia e o crime de omissão no recolhimento de contribuições previdenciárias* (Código Penal, art. 168-A, § 1º, I). São Paulo: Dialética, 2001.

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. *A adaptação dos sistemas tributários à globalização*. Disponível em: www.receita.fazenda.gov.br. Acesso em 08 ago. 2008.

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. *Análise da arrecadação das grandes empresas em 1999*. Disponível em: www.receita.fazenda.gov.br. Acesso em: 08 ago. 2008.

SILVA, José Afonso da. *Aplicabilidade das normas constitucionais*. 3. ed., São Paulo: Malheiros, 2001.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

VACHIAS, Lisa. Os Tributos. *In: Resenhas elaboradas pelos estagiários da EMERJ*. Disponível na Internet: www.emerrj.rj.gov.br/bibliote/resenhas/2001/lisa.htm. Acesso em 02 ago. de 2008.

VILELLA, Luiz Arruda. *Restrições do ajuste fiscal: potencial tributário e evasão fiscal*. *In: Seminário de Política Tributária: Globalização e Tributação*. Brasília. Disponível em: www.receita.fazenda.gov.br. Acesso em: 02 ago. 2008.

_____. Significado econômico da elisão tributária: perda da receita, distorções econômicas, deslocamento da carga tributária, repercussões na política fiscal e na justiça fiscal. *In: Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal. Escola de Administração Fazendária. Anais do Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal (2001: Brasília)*. Brasília: ESAF, 2002.

VILLEGAS, Hector. *Direito penal tributário*. Tradução Elizabeth Nazar, *et al.* São Paulo: Resenha Tributária; EDUC, 1974.