

**FUNDAÇÃO EDSON QUEIROZ  
UNIVERSIDADE DE FORTALEZA  
MESTRADO EM DIREITO CONSTITUCIONAL**

**TRIBUTAÇÃO E SONEGAÇÃO FISCAL**  
**Um Estudo do Comportamento do Estado ante a**  
**Sonegação Fiscal**

**Antonia Helena Teixeira Gomes**

Fortaleza/2006

**UNIVERSIDADE DE FORTALEZA**

Antonia Helena Teixeira Gomes

**TRIBUTAÇÃO E SONEGAÇÃO FISCAL**  
**UM ESTUDO DO COMPORTAMENTO DO ESTADO ANTE A**  
**SONEGAÇÃO FISCAL**

Monografia apresentada ao Curso de Mestrado em Direito Constitucional da Universidade de Fortaleza - UNIFOR, como requisito parcial à obtenção do grau de Mestre em Direito Constitucional.

Orientador: Dr. João Luiz

Fortaleza-CE

2006

**UNIVERSIDADE DE FORTALEZA**

Mestrado em Direito Constitucional

**Título do Trabalho:** TRIBUTAÇÃO E SONEGAÇÃO FISCAL. UM ESTUDO ACERCA DO COMPORTAMENTO DO ESTADO ANTE A SONEGAÇÃO FISCAL.

Autor(a): Antonia Helena Teixeira Gomes

Dissertação apresentada em 25/09/2007

Nota 9,0

Banca Examinadora

---

Prof. João Luis Nogueira Martins – (orientador) – Dr.  
Universidade de Fortaleza – UNIFOR

---

Profa. Maria Lírida Calou de Araújo e Mendonça (examinadora) Dra.  
Universidade de Fortaleza – UNIFOR

---

Profa. Denise Lucena Cavalcante – (examinadora) Dra.  
Universidade Federal do Ceará - UFC

Dedico este trabalho à minha tia Marlene, que com seu jeito rude ensinou-me o sentido da humildade, da honestidade e do respeito ao ser humano, ensinamentos estes que me fizeram chegar até aqui com dignidade.

## **AGRADECIMENTOS**

A Deus, fonte permanente de inspiração e meditação, por todas as lições de vida a mim ensinados, e por abrir tantas portas para a minha felicidade profissional e pessoal;

A minha tia Marlene, pelos investimentos feitos em minha educação formal, social e familiar, contribuindo para que eu me tornasse uma pessoa de caráter e, acima de tudo, responsável pelos meus atos;

Ao Vicente, companheiro, amigo, amado, pela paciência nos momentos difíceis;

Em especial à minha amiga Mônica Menescal, grande colega de estudo, incentivadora e colaboradora;

Ao meu orientador, Dr. João Luis, pois com seus ensinamentos, próprios de um experiente profissional, contribuiu com importantes comentários, sempre com muita presteza e disponibilidade;

Aos colegas e tutores pelas várias discussões e esclarecimentos essenciais à realização do curso;

E a todos que, de maneira direta ou indireta, contribuíram para a realização desse momento.

Antonia Helena Teixeira Gomes. Tributação e Sonegação Fiscal: um estudo do comportamento do Estado ante a sonegação fiscal. 2006. Dissertação. (Mestrado em Direito Constitucional). Universidade de Fortaleza, UNIFOR. Fortaleza, 2006.

## RESUMO

O presente estudo aborda o comportamento do Estado ante a sonegação fiscal, fazendo-se um apanhado inicial sobre os tributos, sua origem e evolução e a atuação do Estado como órgão responsável para gerir receitas tributárias em benefício da coletividade. Para desenvolver tal atividade, o Estado orienta-se por princípios e regras contidas na Constituição Federal e em normas infraconstitucionais. Paralela à ação do Estado, encontram-se também ações praticadas por sonegadores, por pessoas que tentam, de qualquer forma, burlar a legislação fiscal, iludir autoridades fiscais e, com isso fugir ao pagamento dos tributos, causando um grande dano à coletividade. No trabalho será apresentado um levantamento acerca da carga tributária, das causas que levam o contribuinte a sonegar tributos e dos principais tipos de sonegação fiscal. Abordar-se-á também a Lei 8.137/90, que trata dos crimes contra a ordem tributária e as relações de consumo, com uma atenção especial às sanções penais tributárias, à prisão por dívida civil e à extinção da penalidade. Por fim, concluir-se-á a presente pesquisa sintetizando tudo que foi explanado, relacionando o comportamento do Estado ante o poder de tributar e o comportamento do contribuinte ante o dever de pagar tributos.

**PALAVRAS CHAVE:** Estado, tributos, sonegação fiscal, coletividade, ilícito tributário, sanções.

## **ABSTRACT**

The present study covers the behavior of the State when related to fiscal evasion, making an initial study on tributes, their origins, evolution and work of the State as a responsible organism to generate tributary income on behalf of the community. In order to develop this activity the State guides itself by principles and rules found in the Federal Constitution and bylaws. In parallel to the action on the State it's founded actions made by deceiver, people who will make any manner possible to trick the fiscal legislation, deceive fiscal authorities, and thus not pay their fiscal share, resulting in a big burden to the collective. It will be presented in the work an overview of the fiscal tributes, the reason that make someone to evade them and the main types of evasion. It also will discuss the law 8.137/90, which the crimes against the tributary order and consumption, paying special attention to the penal tribute sanctions, and the civil arrest caused by debts and also the punishment and. Finally the present and summarizing the different points discussed, relating the behavior of the State to its fiscal role and the obligation of the people to pay the tributes.

**Key Words:** State, tributes, fiscal evasion, collective, sanction

# SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	11
1. O PODER DE TRIBUTAR.....	13
1.1 A Imposição tributária.....	13
1.2 A atividade financeira do Estado.....	17
1.3 Necessidades públicas.....	19
1.4 Receita pública.....	21
1.5 Despesa pública.....	24
2. EVOLUÇÃO HISTÓRICA DA TRIBUTAÇÃO.....	29
2.1. A origem dos tributos .....	29
2.2. Os tributos no Brasil - Período Colonial.....	31
2.3. A tributação no período Imperial.....	32
2.4. O Brasil Republicano.....	33
2.4.1 A Constituição de 1891.....	33
2.4.2 A Constituição de 1934.....	35
2.4.3 A Constituição de 1937.....	35
2.4.4 A Constituição de 1946.....	36
2.4.5 As Constituições de 1967 e 1969.....	37
2.4.6 A Constituição de 1988.....	37
3. CONCEITO E CLASSIFICAÇÃO DOS TRIBUTOS.....	39
3.1 Definição de tributo.....	39
3.2 Classificação dos tributos.....	41
3.2.1 Impostos.....	43
3.2.2 Taxas.....	44
3.2.3 Contribuição de Melhoria.....	45
3.2.4 Empréstimo Compulsório.....	47
3.2.5 Contribuições Especiais .....	48
3.3 Obrigação Tributária.....	50
3.4 Crédito Tributário.....	52
4. O ILÍCITO FISCAL TRIBUTÁRIO.....	56
4.1 O ilícito Penal Tributário x Ilícito Administrativo Tributário.....	57

4.2 O Estado Ante o Ilícito Penal Tributário.....	61
4.3 As formas de resistência ao pagamento de tributos Elisão Fiscal Evasão Fiscal.....	64
5. A SONEGAÇÃO FISCAL.....	68
5.1 A sonegação fiscal.....	68
5.1.1 Aspectos legais da Sonegação Fiscal - A lei 8.137/90.....	70
5.1.2 Causas da sonegação fiscal.....	76
5.1.3 Principais tipos de sonegação fiscal .....	78
5.1.4 A carga tributária como justificativa para a sonegação fiscal.....	79
6. SANÇÕES PENAS TRIBUTÁRIAS.....	83
6.1 Sanções penais .....	83
6.2 Prisão por dívida tributária.....	85
6.3 Extinção da punibilidade .....	88
7. PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS LIMITADORES DAS LEIS SOBRE SANÇÕES PENAS TRIBUTÁRIAS.....	94
7 Princípios Constitucionais Tributários.....	94
7.1 Princípio da Legalidade dos delitos e das penas .....	96
7.2 Princípio da tipicidade.....	100
7.3 Princípio da Capacidade Contributiva.....	101
7.4 Princípio da in dubio pro reo.....	104
7.5 Princípio da Retroatividade benígna.....	105
7.6 Princípio da proporcionalidade.....	107
7.7 Princípio do não confisco.....	108
7.8 Princípio do devido processo legal.....	111
CONCLUSÃO .....	113
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	116

## INTRODUÇÃO

Desde o momento em que foi criada a espécie imposto, palavra que já traz, implicitamente, o participio passado do verbo impor, significando "*admitido à força*", "*mandado*" e "*obrigado*", restringindo, dessa forma, o movimento de liberdade do cidadão, deve ter surgido a conduta de resistência ao pagamento do tributo, por ser considerado, pela grande maioria, fruto da desigualdade, privilégio e injustiça.

A palavra em si, pela sua própria natureza, é um desestímulo ao seu cumprimento, tornando-se motivo de antipatia por parte do contribuinte, que não se conforma, de imediato, em dar uma parte de seu patrimônio financeiro ao Estado, ainda mais quando, em geral, desconhece onde e como será aplicado o recurso dispendido.

O cumprimento das obrigações tributárias sempre representou e ainda representa, sinal de submissão e servidão do indivíduo diante do poder coercitivo do Estado. Este, por sua vez, na tentativa desenfreada de suprir os cofres públicos e cobrir os déficits orçamentários, finda por extrapolar seus limites constitucionais e por editar leis que vão de encontro aos princípios basilares de nosso sistema constitucional.

O presente trabalho de pesquisa tem como objetivo, o estudo da sonegação fiscal e as sanções tributárias ante o poder de tributar do Estado e os princípios constitucionais limitadores desse poder.

Como objetivos específicos, estudar-se-á, o poder de tributar do Estado, a carga tributária, a sonegação fiscal, o ilícito fiscal tributário, especificamente, os crimes definidos na Lei 8.137/90, que trata dos Crimes contra a ordem tributária e as relações de consumo, para ao final, poder-se concluir acerca dos principais motivos que levam o contribuinte a cometer um ilícito fiscal, e acerca do comportamento do Estado ante tal prática.

Quanto à metodologia utilizada nesta monografia, pode-se afirmar que a mesma foi bibliográfica, com caráter descritivo e exploratório.

Para alcançar os objetivos propostos inicialmente, o presente trabalho está dividido em sete capítulos, onde os primeiros três capítulos abordam acerca do poder de tributar do Estado, a origem e evolução dos tributos e sua classificação no sistema tributário brasileiro, elementos essenciais para o desenvolvimento dos capítulos seguintes.

Os capítulos IV e V versam acerca do ilícito fiscal tributário, o comportamento do Estado ante este fato, a sonegação fiscal, suas causas e aspectos legais, com uma explanação sobre os principais tópicos da lei 8.137/90, além de uma sucinta análise sobre a carga tributária brasileira.

O capítulo VI trata das sanções penais tributárias, com uma atenção especial à prisão por dívida tributária e a extinção da punibilidade.

Por fim, o capítulo VII versará acerca dos princípios constitucionais tributários limitadores das leis que versam acerca das sanções penais tributárias, tendo em vista o número de leis que, por vezes chegam a ferir o Sistema Tributário Nacional e a própria Constituição, principalmente as leis que versam sobre crimes tributários, deixando o contribuinte com um certo "conforto" para se dispor a não cumprir os ditames legais e findar por optar pelo caminho da sonegação fiscal.

O trabalho aborda tema de significativa importância dentro do estudo do Direito Constitucional e tributário, e foi escolhido por tratar-se de um assunto de grande interesse profissional. No entanto, devido à pouca experiência, jamais se poderia abordar e reproduzir tal estudo em sua completude, em virtude da complexidade e, principalmente, por ser o Direito Constitucional Tributário pertencente a uma esfera de âmbito bastante polêmica entre autores e profissionais da área.

# 1. O PODER DE TRIBUTAR

## 1.1 A Imposição Tributária

Desde os primórdios da humanidade o homem, ser racional e livre, diante da incapacidade de sobreviver e evoluir isoladamente, descobriu a necessidade de conviver com seus semelhantes formando agrupamentos, os quais deram origem à coletividade social onde as partes não perdem a sua individualidade e o todo não se confunde com as partes. Surgem, então, as tribos, as clãs e as sociedades políticas.

Nos grupos foram surgindo alguns mais fortes, mais valentes, que tinham as melhores idéias. Estes se tornavam líderes e por conseguinte chefes do grupo.

A formação desses agrupamentos presume, necessariamente, uma referência comum, uma finalidade única. Em se tratando de indivíduos humanos esse objetivo único é o bem comum.

Dessa necessidade de regular os interesses comuns nasce o Estado, sociedade organizada, com território e poder supremo, como um instrumento criado para a manutenção do bem estar social, formado pelos próprios indivíduos a partir de uma espécie de "solidariedade" entre eles, oriundo da inteligência, coerência e vontade de promover o bem comum.

A evolução do Estado se desenvolveu em quatro estágios: a antigüidade clássica, a idade média, a idade moderna e a idade contemporânea.

O Estado antigo era, em geral, pequeno e autônomo. Cada cidade era um Estado. Por produzir tudo de que necessitava, dispensava o intercâmbio e murava seu território.

O Estado grego era a polis, a cidade, com seu território, o seu povo, sua organização, suas leis e seus meios de subsistência. Ou seja, com sua autonomia. Seu governo era democrático, o povo tomava as decisões mais importantes.

O Estado romano primitivo era também a cidade (*civitas*), que, diferente do Estado grego, era expansionista, colonialista, imperialista. Usava as guerras para dominar e aumentar o seu poder econômico e político. O povo não exercia o poder diretamente, sua democracia foi sempre semi-direta.

Na Idade Média o Estado era feudal e poliárquico. O território de um Estado era dividido em pedaços ou feudos, onde cada feudo era administrado exclusivamente pelo senhor feudal, impondo seu poder a toda população, constituída de vassallos e servos da gleba. Desta forma, não havia um só governo, mas vários, dependendo do número de feudos.

Acerca deste período da história, Ricardo Lobo Torres<sup>1</sup> discorre da seguinte forma:

"No feudalismo o senhorio cobrava tributos e rendas patrimoniais, pois o feudo se caracterizava principalmente como "um conjunto rentável de direitos".

As lutas constantes entre os senhores feudais, o aparecimento de novas condições econômicas, o surgimento das cidades livres, o apoio dado à pessoa do rei pelo rei dos reis, o Papa, são alguns dos fatores do desaparecimento do feudalismo.

Surge a Monarquia, onde aos poucos, o poder divino e subdividido concentra-se nas mãos de um só, do rei, monarca e soberano. Tem ele poder incontrastável, acima de todos os demais. Com ele chega a se confundir o próprio Estado, não havendo distinção entre a vontade do rei e a vontade do Estado. Tudo lhe pertence no território em que governa, principalmente o poder para cobrar impostos

Porém, não foi em todos os países que a vontade do rei imperou e se transformou em fonte básica do Direito. Na Inglaterra, ainda em meados do século XIII, os senhores feudais conseguiram impor a Carta Magna ao Rei João Sem Terra, delimitando-lhe o poder e fazendo-o submisso à Constituição.

<sup>1</sup> TORRES. Ricardo Lobo. Renovar. A Idéia de Liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal. Ed. Renovar. 1991. p. 23

Foi Montesquieu, em sua obra *O Espírito das Leis*, juntamente com Voltaire, que mostraram ao mundo que nação e rei não se confundem. O Estado existe para o bem do povo. O poder do soberano tem limites.

Mas foi Rousseau o pregador de um novo Estado. Rousseau pregava que soberano não é representante de Deus, mas do povo. O povo é que tem a soberania e o Estado nasce de um contrato, onde os homens renunciam parte de sua liberdade individual em favor do bem comum.

Na França, a forma alheia em que o soberano lidava com as necessidades da população provocou a queda da Bastilha. Surge depois a Revolução francesa, baseada nos preceitos fundamentais de que o Estado ideal era o Estado gendarme, o Estado limitado às funções de mero expectador das atividades dos súditos, cabendo-lhe tão-somente fiscalizar o respeito dos cidadãos às leis que eles mesmos haviam votado.

Surge o Estado liberal, que não mais intervém nas coisas econômicas, onde não mais se dispõe da proteção do Estado. Em consequência disto, eis que se desencadeia a desordem, a violência, o descontrole e a represália contra a injustiça, levando o Estado a conscientização de que sua função primordial é manter a paz social, saindo de sua posição estática e, com maior ou menor intensidade, procurando dirigir a vida do país. O Estado expectador passou a ser o Estado a serviço do bem comum.

A mais destacada marca do Estado moderno é a unidade nacional, tanto de território quanto de poder. Neste período foi implantada a democracia indireta ou representativa, onde os parlamentos começaram a impor aos monarcas a participação do povo no governo.

O Estado social se fortalece, passando a fazer mais intervenções em favor da coletividade, embora restringindo direitos e garantias individuais. Surge então o chamado neoliberalismo, defendido como um liberalismo novo, moderado, flexível, conciliador, capaz de harmonizar demandas comunitárias com direitos individuais.

A terceira Revolução Industrial inaugurou uma nova etapa de desenvolvimento do sistema capitalista e as idéias neoliberais ganharam forças, dando início a um processo de desmontagem da ossatura material do Estado e de revisão de seu aparato instrumental, sob a alegativa de que seriam, causas das dificuldades atuais do sistema e óbice para a nova fase de prosperidade econômica, que se descortinava apoiada nos princípios tornados supremos, de produtividade e competitividade.

O surgimento e a evolução do Estado fez gerar uma necessidade real em criar certas obrigações visando a proteção do direito maior, o bem comum. Estas obrigações inicialmente se faziam em forma de colaboração voluntária, pelo caráter de solidariedade grupal, que tornava esta realidade algo voluntariamente aceito. Surge o tributo.

No princípio, ao originar-se, a idéia de tributo passa a se confundir com a de uma contribuição espontânea ou donativo voluntário.

Mais tarde, não podendo manter-se com os donativos voluntários, os governos passam a implorar o apoio financeiro do povo; nesta etapa o donativo já era solicitado.

Com o hábito dos governos de solicitar ajuda financeira do povo, a idéia da tributação passa a ser considerada uma espécie de favor prestado à coisa pública sob a forma de assistência material, levando, então, a idéia da tributação a ser considerada uma espécie de sacrifício, e não mais um favor prestado ao governo, muito menos um donativo.

Surge, então, a idéia da obrigação, e conseqüentemente a compulsoriedade. No entanto, embora compulsório, o tributo não tinha uma rejeição total, visto que, se para a defesa da tribo ou do império, todos os seus elementos deixassem de trabalhar um dia, a fim de construir uma muralha capaz de suportar os ataques dos inimigos, o tributo imposto à comunidade e representado pelo dia de trabalho seria voluntariamente aceito, pela percepção clara de sua destinação.

Algumas teorias foram lançadas com o intuito de explicar o caráter compulsório da obrigação tributária, entre elas a teoria da compulsoriedade, onde o tributo não representava mais um donativo, um favor, um sacrifício, nem uma obrigação, mas uma contribuição compulsória, quer dizer, forçada, imposta.

A imposição tributária surge como decorrência das necessidades do Estado em gerar recursos para sua manutenção e a dos governos que administram, em forma de apropriação dos bens dos cidadãos para atendimento das necessidades desse, na tentativa de ofertar a melhor forma de atendimento às necessidades públicas, visto que, das diversas receitas públicas conhecidas na doutrina e na prática, é a que mais recursos propicia ao Estado. Esse é o único motivo capaz de justificar a razão de ser da imposição tributária, quer dizer, o atendimento das necessidades públicas.

Através dos tempos, o homem foi descobrindo motivos novos, cada vez mais complexos, e também nomes diferentes, para o mesmo ato de o cidadão abrir mão de parte de seus bens, de sua renda, em benefício da coisa pública, e este ato não se modificou até os dias atuais, mas sim a maneira de considerá-lo e classificá-lo. A doutrina evoluiu, admitindo uma concepção mais moderna para o tributo que, de um simples meio para a obtenção de recursos, passou a se constituir em elemento essencial para a existência do Estado, no sentido da plena realização de sua atividade financeira, com o bem comum da população e bem direcionado pela política fiscal, servindo como instrumento de modificação da distribuição da renda nacional, do ponto de vista equitativo e equitativo.

## **1.2 A Atividade Financeira do Estado**

Ao analisar-se as várias formas de desenvolvimento e evolução do Estado, vê-se tentativas de se atingir um único objetivo, o bem-estar social, a busca de meios necessários para que o homem possa viver com dignidade.

Acerca desta finalidade estatal Vittorio Cassone<sup>2</sup> relata:

---

<sup>2</sup> Cassone, Vittorio. Direito tributário. 16. ed. São Paulo: Atlas, 2004. p. 27

"O Estado desenvolve atividades políticas, econômicas, sociais, administrativas, financeiras, educacionais, policiais, que têm por fim regular a vida humana em sociedade, por isso que a finalidade essencial do Estado é a realização do bem comum."

Alguns autores vinculam a criação dos tributos à própria criação do Estado. Este, necessitando de toda uma estrutura para o seu funcionamento, precisaria de fontes de recursos para financiar suas atividades, o que explicaria a necessidade de o Estado arrecadar tributos. Esse é o motivo principal que conduz à legitimação do tributo, jurídica e eticamente, transformando o seu pagamento em um dever cívico dos cidadãos. É o ônus de se viver em sociedade.

O Estado não poderia realizar seus fins nem atender às múltiplas exigências da coletividade de caráter econômico, político e social, sem desenvolver alguma atividade financeira, sem captar recursos monetários. Partindo do princípio que todo governo tem despesas e que seu patrimônio não é suficiente para mantê-las, o mais comum é que vá buscar junto à coletividade, mesmo contra a vontade de seus integrantes. Logo se conclui que, o Estado necessita de recursos financeiros para arcar com suas atividades de provedor do bem social. Nesta linha de entendimento, pode-se dizer, acompanhando Aliomar Baleeiro<sup>3</sup>, que:

"a atividade financeira do Estado consiste em obter, gerir e despender o dinheiro indispensável às necessidades, cuja satisfação o Estado assumiu ou cometeu àquelas outras pessoas jurídicas de direito público".

Esta atividade financeira de obtenção de meios materiais (receita) e aplicação de recursos (despesa), condiciona as demais atividades e a própria atuação do Estado no plano político-social, ostentando, assim, caráter meramente instrumental, ou seja, é dessa atividade que se serve o Estado para realizar plenamente seus objetivos de satisfazer as necessidades públicas e prover o bem-social.

Durante os séculos XVIII e XIX, no chamado Estado mínimo, período que coincidiu com o pensamento liberal, a atividade do Estado era restrita ao campo inexoravelmente inserido no âmbito de atuação do poder público. Após a Segunda Guerra Mundial, na tentativa de reorganizar a economia, o Estado passou a ser cada

---

<sup>3</sup> Baleeiro. Aliomar. Uma Introdução à Ciência das Finanças. Rio de Janeiro: Forense, 2000. p.4.

vez mais intervencionista, principalmente nos países derrotados, onde o setor privado mostrava-se completamente impotente para a retomada do desenvolvimento econômico. Conseqüentemente, a atuação do Estado intervencionista fez com que as finanças públicas atingissem dimensões consideráveis.

Atualmente a atividade financeira do Estado está vinculada à satisfação de três necessidades públicas básicas, quais sejam: a prestação de serviços públicos, o exercício regular do poder de polícia e a intervenção no domínio econômico.

A Constituição brasileira de 1988 destaca-se das demais por ter reservado inúmeras regras e disposições que tratam da atividade financeira do Estado, versando sobre relações jurídicas específicas decorrentes da tributação e da despesa, a destinação da receita, o orçamento, a competência tributária e suas limitações.

### **1.3 Necessidades Públicas**

A partir do momento em que o homem saiu de seu estado de isolamento primitivo para a vida em sociedade surgem novas necessidades, ou seja, as necessidades humanas sempre existiram, depois passaram a ser objeto do Estado, tornando-se públicas.

Acerca dessas necessidades, descreve Aliomar Baleeiro<sup>4</sup>:

"Mas há certas necessidades humanas que, em geral, não podem ser satisfeitas cabalmente pelo esforço do indivíduo. A necessidade de segurança contra o inimigo externo ou contra os malfeitores internos exige uma ação coletiva e disciplinar, assim como a de fazer justiça, fabricar dinheiro, combater as endemias, rasgar estradas, iluminar as ruas, realizar obras de interesse do grupo social, etc. O emprego dos meios coativos é essencial para reduzir ou combater os recalcitrantes, quer quanto à obtenção de atos anti-sociais, quer quanto às prestações positivas ou sacrifícios no interesse de todos."

A medida que a tecnologia moderna multiplica as possibilidades de satisfação das necessidades humanas e incute, por outro lado, novas aspirações ao homem, o governo, como órgão do Estado é compelido a empreender cada vez mais a fundo

---

<sup>4</sup> BALEEIRO. Aliomar. Cinco Aulas de Finanças e Política Fiscal. 2ª ed. São Paulo: Ver, 1975. p. 23-24

serviços mais numerosos, quer dizer, tende a transformar e redistribuir recursos sociais mais e mais vultuosos.

A atividade financeira do Estado consiste na satisfação dessas necessidades e elas são infinitas, por isso mesmo o Estado não consegue satisfazer todas, tendo que fazer escolhas entre as mais necessárias ante à realização por meio da atividade pública, ou seja, são os governantes que determinam quais são as necessidades públicas que irão satisfazer os seus fins.

Uma das questões acerca desta atividade do Estado retém os objetivos e necessidades mal colocadas, ou mal determinadas. Naturalmente, a visão do contribuinte inclina-se na perspectiva de que os objetivos da arrecadação se pautam segundo as necessidades públicas e metas superiores às possibilidades governamentais, quando bem escolhidas entre as prioridades existentes. Daí a tendência de aumento de receita pretendida, para alcançar metas incoerentes que provocam sempre atritos entre os contribuintes e o Fisco; aqueles nunca se achando satisfeitos com os fins delineados.

Muito se tem discutido acerca da distinção entre os termos necessidades públicas e necessidades gerais. Entende-se não haver nenhuma distinção científica entre eles, tendo em vista que as necessidades públicas são todas elas coletivas.

Necessidade pública é toda aquela de interesse geral e que possa ser satisfeita pelo processo do serviço público e ela torna-se pública por decisão dos órgãos políticos, ou seja, o Estado toma para si a responsabilidade pela satisfação daquela necessidade, entre elas, a defesa nacional, a proteção da ordem interna, a proteção da saúde, a previdência social e etc.

É importante observar também a distinção entre necessidade pública da necessidade individual e coletiva. Necessidade coletiva não é a soma das necessidades individuais, mas o agrupamento das necessidades individuais é que dá lugar à necessidade coletiva, embora não por isso seja considerada necessidade pública.

## 1.4 Receita Pública

O dinheiro que o Estado usa para oferecer os bens e os serviços públicos que os cidadãos usufruem é chamado de Receita Pública. No entanto, existem várias formas de o Estado obter estas receitas, podendo ser através do patrimônio de terceiros como a cobrança de tributos, atividade derivada do poder impositivo do Estado, ou podendo derivar-se de seu próprio patrimônio, ser resultado de contratos firmados pela administração, da venda de serviços e produtos, da emissão de moeda e tomada de empréstimo.

Alguns doutrinadores entendem por receita pública toda a entrada de dinheiro arrecadada pelo Estado, mas a doutrina dominante e mais coerente classifica como receita tão-somente as importâncias arrecadadas em caráter definitivo, ou seja, somente as entradas não restituíveis, levando-se a conclusão que nem todo ingresso é receita, mas toda receita é ingresso.

Zelmo Denari<sup>5</sup>, define receita pública da seguinte forma:

"Receita é a quantia recolhida aos cofres públicos não sujeita a restituição, ou, por outra, a importância que integra o patrimônio do Estado em caráter definitivo"

Kiyoshi Harada<sup>6</sup> entende que *como despesa pública pressupõe receita, pode-se dizer que receita pública é o ingresso de dinheiro aos cofres do Estado para atendimento de suas finalidades.*

As receitas públicas passaram por diversas etapas de desenvolvimento, de acordo com a evolução do Estado.

Na antigüidade a atividade financeira do Estado era arcaica e a receita pública era do tipo originária, pois o Estado retirava os recursos necessários à sua sobrevivência dos seus bens e das rendas desses bens; Durante o Império Romano a receita pública era proveniente do domínio do Estado, embora existisse, em Roma, tributos aduaneiros e impostos pagos *in natura* pela venda de determinados

<sup>5</sup> DENARI, Zelmo. **Curso de Direito Tributário**. 6. ed. São Paulo: Forense, 1998. p. 16.

<sup>6</sup> Harada, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 7. ed. [s.l.]: Atlas, 2001. p. 55.

produtos; na Idade Média as receitas públicas eram retiradas pelos senhores feudais dos cidadãos de cada feudo, e consistiam na exploração da terra sob forma de renda, de aluguel ou de participação nas colheitas; na época moderna as receitas públicas consistiam no comércio exercido pelos Estados: sal, fumo, metais e pedras preciosas, que eram lucrativas e na era Capitalista, a base fundamental da receita pública passou para os impostos.

No Estado Moderno, a receita assume formas muito variadas. O desenvolvimento da figura do Estado e a prestação dos serviços públicos se traduzem em gastos, que devem ser amortizados mediante a arrecadação de recursos equivalentes, dentre as quais a arrecadação das receitas derivadas se revestem de suma importância, pois são elas a base fundamental do Tesouro Público.

Os tributos, em geral, tornaram-se a grande fonte de recursos para os tesouros Públicos, constituindo-se na sua grande fonte de receita. A sua imposição e arrecadação, além de propiciar recursos para o Tesouro Público (função fiscal), podem alterar a conjuntura e as estruturas econômicas do Estado (função extra-fiscal), além de ofertar a melhor forma de atendimento às necessidades públicas, visto que, das diversas receitas públicas conhecidas na doutrina e na prática, é aquela que mais recursos propicia ao Estado.

Acerca das receitas derivadas, Lúcido Sousa Franco<sup>7</sup> esclarece:

"São receitas que o Estado obtém mediante o recurso ao seu poder de autoridade, impondo aos particulares um sacrifício patrimonial que não tem por finalidade puni-los nem resulta de qualquer contrato com eles estabelecido, mas tem como fundamento assegurar a co-participação dos cidadãos na cobertura dos encargos públicos ou prosseguir outros fins públicos".

A Lei n. 4.320/64, a qual institui normas gerais de Direito Financeiro, classifica a receita pública e a contabilização do orçamento da entidade federativa, embora

---

<sup>7</sup> FRANCO. Lúcido Sousa. Finanças Públicas. P. 273.

não a defina<sup>8</sup>, tal tarefa fora elucidada aos conhecimentos de Machado Júnior e Reis<sup>9</sup> os quais classificam as receitas públicas da seguinte forma:

a) Em *sentido lato*, um conjunto de entradas financeiras no patrimônio, oriundas de fontes diversificadas, conquanto possam existir reivindicações de terceiros sobre alguns desses valores;

b) Em sentido restrito, um conjunto de recursos financeiros obtidos de fontes próprias e permanentes, que integram o Patrimônio na qualidade de elemento novo, que produzem-lhe acréscimos financeiros, sem contudo gerar obrigações, reservas ou reivindicações de terceiros. Essas receitas resultam de leis, contratos, convênios, de tributos de lançamento direto e outros.

As receitas públicas, conforme dito anteriormente, se dividem em receitas originárias e receitas derivadas, sendo estas as receitas decorrentes do poder impositivo do Estado, cobradas por força das leis de direito público, como os tributos (receitas tributárias) e as penalidades pecuniárias, e aquelas as produzidas pelos bens e empresas de propriedade pública, ou seja, decorrentes do próprio patrimônio do Estado. Esta é uma classificação alemã, dentre várias outras, a mais aceita pela maioria dos doutrinadores.

As receitas também podem ser classificadas quanto à sua fonte como receitas tributárias - receitas patrimoniais provenientes dos impostos, taxas e contribuições de melhoria; receitas industriais - oriundas de receitas de serviços industriais e outras receitas industriais; transferências correntes - provenientes de multas, contribuições, cobrança da dívida ativa e outras receitas diversas, e receitas de capital - provenientes de operações de crédito, alienação de bens imóveis e móveis, amortização de empréstimos concedidos, transferências de capital e outras receitas de capital.

---

<sup>8</sup> Embora a Lei 4.320/64 não tenha definido expressamente o que seja receita pública, o art. 11 e parágrafos, permite identificá-la como tal todo ingresso de recursos financeiros ao tesouro público, com ou sem contrapartida no passivo e independentemente de aumento patrimonial.

<sup>9</sup> MACHADO JÚNIOR. José Teixeira; REIS, Heraldo da Costa. A Lei 4.320 comentada. 31. ed. Rio de Janeiro: IB, 2003. p. 29 .

Também pode-se citar como importante fonte de receita pública, os preços cobrados pelo poder público por serviços específicos e mercadorias que fornece, inclusive os preços cobrados pelo uso de bem público.

Centralizar-se-á o presente estudo na análise das receitas derivadas ou tributárias, tendo em vista a relação com o tema.

## 1.5 Despesa Pública

Pode-se definir despesa pública como sendo o conjunto dos dispêndios do Estado ou de outra pessoa de direito público para o funcionamento dos serviços públicos. É a aplicação do dinheiro arrecadado pela autoridade pública para a execução de serviços aos quais o Estado tomou para si, na busca de meios para satisfazer as necessidades da população. Note-se que a escolha de qual necessidade será satisfeita pelo serviço estatal, concretizando-se em uma despesa pública, está a critério deste, que tem a competência para tal decisão.

Difícil é a tarefa do Estado de identificar quais são os serviços de real necessidade pública<sup>10</sup>. A escolha pelo critério da "máxima vantagem social", ou seja, do que trará maior benefício à coletividades, não cumpre dizer que não implicará em uma desvantagem atual almejando uma sólida vantagem futura.

Além disso, na maioria das vezes, é difícil o entendimento por parte da população do que se considere real necessidade pública. Já houve quem alegasse, em tempos remotos, que o Estado teria que deixar de cultivar flores em praças públicas, a não ser que pudesse provar que as mesmas servem para preservar a ordem social, já que certamente não constituem proteção contra ataques externos.

Aliomar Baleeiro descreve despesa pública como sendo *a aplicação de certa quantia, em dinheiro, por parte da autoridade ou agente público competente dentro de uma autorização legislativa para execução de fim a cargo do governo*<sup>11</sup>.

<sup>10</sup> O elenco de necessidades a serem satisfeitas pelo serviço público segue em conformidade com as idéias políticas, religiosas, sociais, filosóficas do momento, a fim de que o plano de atuação governamental tenha legitimidade perante a sociedade. Cassone, Vittorio. Ob. Cit. p. 49.

<sup>11</sup> BALEEIRO. Eliomar. Op. citada. p.65. Observa também, causas do crescimento das despesas públicas. Outro fator do crescimento das despesas públicas se dá em virtude do alargamento das

A realização das despesas tem que observar os princípios constitucionais pertinentes, entre eles o princípio da legalidade. Sua realização à margem das normas legais poderá resultar para o agente público no crime de responsabilidade fiscal, na forma da Lei 1.079/50 e do Decreto no. 201/67, que define o crime de responsabilidade do prefeito.

Sobre tais princípios constitucionais, Kiyoshi Harada<sup>12</sup> comenta:

"O princípio da legalidade é de observância impositiva no âmbito da Administração Pública. O agente público é sempre um escravo fiel da lei: só age nos termos da lei, quando, onde e como a lei determinar. No campo da execução orçamentária, porém, o princípio da estrita legalidade atua com particular rigor. Para assegurar o controle orçamentário, a Carta Magna adota os mecanismos de rigorosa fiscalização que, inclusive, extravasam do campo de atuação do princípio da legalidade para adentrar nas esferas da legitimidade, da economicidade etc."

Com a finalidade de efetuar um controle mais rigoroso acerca da distribuição da receita e da despesa, a partir do século XIX, instituiu-se o Orçamento Público, a partir da autorização parlamentar e de controle rigoroso da cobrança das receitas, da efetivação das despesas e da gestão do dinheiro público.

Surgido nomeadamente na Inglaterra, após as revoluções liberais, o orçamento é considerado um instrumento de exercício da democracia pelo qual os particulares exercem o direito de só verem efetivadas as despesas e permitidas as arrecadações tributárias que estiverem autorizadas na lei orçamentária.

Com a atuação do Estado de forma mais ampliada, o orçamento também passou a refletir novas concepções e a buscar novas formas de custear as despesas do Estado, ou seja, sempre que o orçamento não consegue um equilíbrio entre receita e despesa, há necessidade de se contemplar as modalidades capazes de cobrir os déficits, dentro das previsões orçamentárias.

No cenário brasileiro, esse equilíbrio buscado entre a receita e a despesa teve seu momento marcante no final da década de 90, momento em que o país passava

---

funções do Estado, principalmente após a Constituição de 1988.

<sup>12</sup> Harada, Kiyoshi. Ob. Cit. p. 103.

por uma profunda transformação no cenário político e econômico, buscando a implementação de condutas que o levasse à adequação às novas exigências do mercado internacional. A Lei Complementar no. 101, de 04 de maio de 2000, denominada Lei de Responsabilidade Fiscal, tinha como objetivo um rígido controle ao gasto público. Foi saudada como um marco histórico, um código de conduta para os administradores públicos e como um instrumento legal que provocaria uma revolução nas finanças públicas.<sup>13</sup>

A Constituição Federal de 1988 estabelece no Art. 167, II a proibição a realização de despesas ou assunção de obrigações diretas que excedam os créditos orçamentário e procura também dirigir a realização da despesa para alguma finalidade de interesse público. Dispõe ainda a Carta Magna no Art. 169 que a despesa com pessoal ativo e inativo da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios não poderá exceder os limites estabelecidos na Lei Complementar n. 82 de 27 de março de 1995. Também definiu parâmetros mínimos para os gastos com educação e saúde e, a Lei de Responsabilidade Fiscal estabeleceu instrumentos que cuidam de determinar limites de gastos em áreas como pessoal, terceirização, previdência e dívida. Definiu instrumentos de controle e transparência, visando exatamente a dar uma feição mais gerencial às atividades executadas pelo Estado, de forma a garantir uma aplicação de recursos mais cuidadosos.

Note-se que a Lei de responsabilidade Fiscal ainda não foi suficiente para manter os déficits orçamentários, as exacerbadas subvenções ao capital privado e o volume de receitas incompatíveis com as despesas, fatores estes que findaram por conduzir o país à crise do Estado de Bem-estar Social a partir dos anos 70.

Indubitavelmente, durante todo o transcorrer do século XX notou-se uma gradual assunção de novas funções pelo Estado. A criação de tecnologias novas traduziu-se, sem dúvida, numa possibilidade de maior satisfação das necessidades

---

<sup>13</sup> Mailson da Nóbrega. Artigo-A nova Lei Fiscal vai pegar, publicado na Folha de São Paulo em 10.03.2000: "Nem bem o projeto da Lei de Responsabilidade Fiscal dá os últimos passos, já se vê um certo ceticismo quanto a seus efeitos. Diz-se que é mais uma lei que não 'vai pegar'. (...) A LRF constituirá um choque de mercado na avaliação e na concessão de crédito ao setor público. Ao longo do tempo seus efeitos educativos serão enormes, podendo criar constrangimentos sociais à má gestão das finanças públicas. Diferentemente de tudo o que se fez até agora, essas e outras regras revolucionárias constarão de uma lei complementar que regula dispositivo da Constituição. (...) O Brasil mudou e a LRF é em si mesma um reflexo dessa mudança..

tanto públicas quanto privadas, e essas novas necessidades recaem como um ônus social no Poder Público.

Segundo estudo realizado do BNDES<sup>14</sup>, o gasto público brasileiro cresceu durante os oito anos do governo Fernando Henrique Cardoso, as despesas aumentaram mais a cada ano, numa média de 6% ao ano, ou seja, menos da metade do que aumentou a taxa de crescimento das despesas.

Aliado a tudo isso, a cada novo governo, tem-se por costume, romper com parte do planejamento traçado pelo governo anterior, imprimindo nova direção aos trabalhos da Administração pública.

Com o propósito de coibir tal prática, eis que veio o plano plurianual, uma ferramenta perfeita de planejamento, ao estender um horizonte de metas e programas além dos três últimos anos de mandato do governante que o propôs, atingindo o primeiro quarto do governo sucessor, proporcionando racionalização e estabilidade nas ações administrativas, além da Lei de Diretrizes Orçamentárias, que tem como objetivo principal a compatibilização orçamentária anual com o planejamento de longo prazo definido no PPA.<sup>15</sup>

Apesar de todo esse esforço legislativo, o Brasil ainda não conseguiu se livrar do aumento dos gastos públicos, que no ano de 2005 subiu cerca de 10%, o equivalente a mais de quatro vezes o crescimento do PIB, fazendo com que a tarefa de conter os gastos públicos seja ainda mais urgente.

Um dos maiores desafios para a contenção dos gastos públicos encontra-se na Previdência Social. O Brasil, embora seja um país predominantemente jovem, é o que mais recursos destina aos aposentados em proporção de seu orçamento, superando o Japão, um país com maior número de pessoas acima de 65 anos.

Por mais que se apresentem leis e informem dados, a grande maioria dos problemas referentes ao controle dos gastos públicos está no próprio Congresso. Os

---

<sup>14</sup> BNDES - Banco Nacional de Desenvolvimento Social

<sup>15</sup> Plano Plurianual.

parlamentares se importam muito mais em manter seus mandatos de que com as contas públicas. O descontrole da administração pública, a falta de amor ao bem público, por parte principalmente da classe política e da grande maioria dos brasileiros, (fruto da cultura do país), e outros fatores mais, estão fazendo com que o país esteja fadado, de forma ainda mais veloz à falência da Administração pública<sup>16</sup>.

---

<sup>16</sup> Ronaldo França, Em matéria intitulada "UM PAÍS DE CABEÇA PARA BAIXO", "O Brasil gasta menos com os miseráveis do que com os 20% mais ricos. Essa e outras concepções erradas emperram o crescimento", aborda acerca da inversão na distribuição dos gastos públicos no Brasil, o qual destina 60% de seus recursos para a área social aos 20% mais ricos, conseqüentemente, desassistindo grande parte da população. "... o problema não é de omissão do Estado, e sim de inversão na aplicação dos recursos." Revista VEJA. Ed. 1951. Editora Abril. 12/03/06.

## 2. A EVOLUÇÃO HISTÓRICA DA TRIBUTAÇÃO

### 2.1. A Origem dos Tributos

Para entender a importância deste fenômeno chamado tributação, necessário se faz mergulhar um pouco na história.

A origem dos tributos é muito antiga e, certamente, acompanhou a evolução do homem, a criação das primeiras sociedades, o surgimento de líderes tribais ou de chefes e guerreiros políticos.

As primeiras manifestações tributárias, conforme explanado no capítulo anterior, foram inicialmente voluntárias, feitas em forma de presentes aos líderes tribais por seus serviços prestados à comunidade-tribo-grupo social, vindo a tornarem-se compulsórios a partir do momento em que os vencidos de guerra passaram a ser forçados a entregar a totalidade ou parte de seus bens aos vencedores. Após essa época, começou a cobrança, pelos chefes de Estado de parte da produção dos súditos, e para isso lançavam os governantes mão dos meios mais rudimentares em geral, pendendo até para a violência.

Na era da monarquia, como nem todos os reis eram ricos, logo passaram a depender dos impostos para sustentar seus luxos e os de sua corte, para armar exércitos, construir os suntuosos castelos, etc., cabendo a ele determinar como, quando e de que forma seriam cobrados e aplicados. Não havia distinção entre as finanças do rei e as do Estado. O rei era o Estado.

A igreja também mantinha o direito às imposições fiscais. Os dízimos eram cobrados na França, Itália, Espanha, etc., ao lado das rendas dominiais<sup>17</sup>. Em Portugal e no Brasil cobravam-se os dízimos eclesiásticos e as conhecenças, que eram dízimos pessoais de reconhecimento à providência divina.

Sobre este período da história, Torres<sup>18</sup> relata:

---

<sup>17</sup> Rendas dominiais eram os pedágios, laudêmios, etc.

<sup>18</sup> TORRES. Ricardo Lobo. **A Idéia de Liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal**. Rio de Janeiro: Renovar, 1991. p. 31.

"O "Dízimo a Deus", criado pelo Papa João XXII a pedido de D.Diniz, passou a ser cobrado diretamente pela fazenda real, a partir do século XVI, dado que os reis de Portugal se tornaram Grão-Mestres da Ordem de Cristo; incidia pela alíquota de 10% sobre todos os bens produzidos, principalmente a cana-de-açúcar; a sua incidência era real, pelo que até os judeus o pagavam; a arrecadação revertia em benefício do culto."

A exemplo disso pode-se, ainda, retornar ao universo bíblico, o qual consta que, no governo de Salomão, este rei instituiu tributos tão altos a ponto do povo não mais suportar. Após sua morte, seu filho Roboão assumiu o trono, tendo o povo pedido-lhe que o mesmo amenizasse os tributos e a resposta foi que ele seria ainda mais severo de que se pai.

"Então o rei Roboão enviou a Adoram, que estava sobre os tributos; e todo o Israel o apedrejou com pedras, e ele morreu; mas o rei Roboão se animou a subir ao carro para fugir para Jerusalém." I. Reis, 12:18.

Assim, o Estado para fazer face às despesas necessárias ao cumprimento de suas finalidade, valia-se de vários meios tais como guerras de conquistas, extorsões de povos, doações voluntárias, exigências de empréstimos, etc. Tais formas de obtenção de receita pública era tida como tributos.

Com o aumento gradativo das despesas públicas, para atender as mais diversas necessidades do Estado, tornou-se imprescindível a este lançar mão de uma fonte permanente e regular de recursos financeiros, usando sua força coercitiva para a retirada parcial de riquezas dos particulares, e ainda sem qualquer contraprestação.

Aos poucos, esta forma arbitrária e sem regramento da cobrança de tributos começou a despertar uma revolta na população, movida então por idéias e pensamentos liberais acerca da intervenção e atuação do Estado. Na França de Luiz XIV, o povo revoltado pelas constantes e exorbitantes majorações tributárias, findou por reagir violentamente, na Revolução Francesa (1789).

No Brasil, várias revoluções também se sucederam como consequência do abuso tributário, entre elas a Guerra dos Farrapos, do ponto de vista tributário, a mais importante, pois os produtores gaúchos estavam descontentes com os

pesados impostos que pagavam, impedindo-os de concorrer com os uruguaios, argentinos e paraguaios e a inconfidência Mineira, o mais genuíno e idealista dos movimentos de afirmação da nacionalidade, que teve como fundamental motivação a sangria econômica provada pela Metrópole por meio do aumento da derrama.

## **2.2 Os Tributos no Brasil – Período Colonial**

No período colonial brasileiro, inicialmente, Portugal, por não ter interesse em promover o desenvolvimento de suas colônias, visava apenas a exploração das riquezas da nova terra. O Pau-Brasil, madeira de onde era extraída uma substância corante que servia para tingir tecidos, só poderia ser explorado com a concessão da Coroa, à quem deveria pagar o *quinto*, primeiro tributo instituído no Brasil.

Nesta época, o pagamento de tributos era feito com mercadorias, tendo em vista a proibição da circulação de moeda em território brasileiro. As fontes de rendimentos eram selecionadas no exclusivo arbítrio do Provedor-mor (cavaleiro fidalgo nomeado pelo Monarca), e de seus agentes designados Oficiais da Fazenda<sup>19</sup>, e as taxações não seguiam nenhum critério.

A forma mais típica do tributo no Brasil, todavia, nasceu na época das Capitâneas Hereditárias. Em 1534, D. João III dividiu todo o Brasil em capitâneas hereditárias, que foram concedidas a membros da pequena Nobreza. Neste período teve início a cobrança do Imposto de Consumo, que sucessivamente atingiu o açúcar, o fumo, a aguardente e a carne, sendo implantados por Dom João III os seguintes tributos: I - Monopólio do comércio do pau-brasil, das especiarias e drogas; II - Direitos das Alfândegas Reais; III - Quinto dos metais e pedras preciosas (20% sobre a extração de ouro, prata, coral, pérola, cobre, chumbo, estanho e etc.) e IV - Dízima do pescado e das colheitas de todos os produtos da terra, colhidos ou fabricados.

A partir do século XVII, com o destaque do açúcar no cenário produtivo nacional, o apetite explorador e tributário português aumenta, sendo as mercadorias

---

<sup>19</sup> Em 17 de dezembro de 1548, o Regimento baixado pela Metrópole nomeou Antônio Carlos de Barros para exercer as funções de Provedor-mor das Capitâneas em terras brasileiras, com amplos poderes, sob as ordens de Tomé de Souza.

que deixavam o país altamente onerado por impostos diretos e indiretos. Além disso, havia uma preocupação com a organização administrativa da colônia, pois a grande preocupação da Coroa era que as despesas com a colonização fossem pagas, em parte, com a arrecadação de tributos em vigor na época, os quais eram:

- monopólio do pau-brasil,
- vintena do pescado (de vinte peixes, um)
- direito de postagem nos rios
- quinto sobre todas as pedras preciosas, ouro, prata, cobre, chumbo, estanho, alfôjar, coral, pérola, etc (ao donatário era reservada a dedução do dízimo)
- donativo e a terça parte dos ofícios
- contratos de entrada;
- contratos de dízimos,
- A dízima das colheitas e do comércio com o exterior
- Foros, rendas e direitos das alcaidarias-mores.

Em 22 de dezembro de 1761 criou-se o Erário Régio, considerada como uma das iniciativas mais notáveis do gabinete Pombal, que tinha como objetivo assegurar ao Estado os rendimentos a que tinha direito, confiando a arrecadação a um órgão centralizado.

### **2.3 A Tributação no Período Imperial**

A vinda da família real para a colônia motivou gastos extras. Necessário se fazia a criação de tributos como fonte de receita. Assim, para cada tributo novo instituído no país, criava-se um novo tributo, na modalidade que hoje denominamos "taxa". Vê-se que o objetivo dos tributos era apenas o aumento da receita para atender às urgentes medidas do momento, sendo os tributos cobrados nas alfândegas os principais instrumentos da receita do reino.

Em 1808, com a chegada de D. João dá-se a abertura dos portos brasileiros às nações amigas.

Somente após a independência do Brasil é que foram traçados os fundamentos de um Direito Tributário. Com a Constituição de 1824, outorgada por D. Pedro I, nasce a Fazenda Nacional, a qual era encarregada de controlar a receita e despesa do Tesouro Nacional, regulando sua administração, arrecadação e contabilidade, em recíproca correspondência com as tesourarias.

Neste período os tributos eram regulados por leis orçamentárias, elaboradas pela Câmara dos Deputados, sendo os tributos sobre o consumo os que suportavam a maior carga fiscal, sejam de tributos internos ou aduaneiros, ao lado de singelas tentativas de tributação da riqueza ou de suas manifestações exteriores.

De acordo com o art. 179 da Magna Carta supra, "ninguém será isento de contribuir para as despesas do Estado em proporção dos seus haveres", constituindo este dispositivo, indubitavelmente um marco histórico representado pelo primeiro princípio constitucional tributário brasileiro, retratando visivelmente os princípios ainda hoje vigentes da "justiça tributária" e da "progressividade tributária".

Vale lembrar que o sistema tributário do império era tão flexível que, embora a Constituição somente se referisse às contribuições diretas, vislumbrava a possibilidade de se instituir contribuições indiretas, que ficavam no exclusivo arbítrio do Poder Legislativo.

## **2.4 O Brasil Republicano**

### *2.4.1 A Constituição de 1891*

O final da década de 80 do século XIX é marcado pela defesa da República que vem a ser proclamada em 15 de novembro de 1889. Instaurado o regime republicano pela Constituição de 1891 e com ele a forma federativa, criou-se, então, condições para a implantação de um sistema tributário menos simplista e ambicioso.

A primeira Constituição da República, a de 1891, estabeleceu a competência tributária da União e dos Estados, firmando um sistema de distribuição rígido de rendas tributárias. Muitos tributos foram aproveitados dos tributos vigentes no Império, sendo redistribuídos de acordo com a estrutura republicana.

Enfrentou o problema de repartição de receitas e vislumbrou um capítulo específico para a discriminação de rendas. Além de transformar as antigas províncias em Estados, reconheceu a autonomia dos Municípios.

MORAES<sup>20</sup> destaca que a Constituição de 1891 "*firmou a competência fiscal da União (art. 7º) e dos Estados (art. 9º) através de um sistema de discriminação rígida de rendas tributárias.*

Neste período, foi criado o Imposto de Renda, estabelecido pela Lei Orçamentária no. 4625, de 31.12.1922. Na realidade, o fisco imperial impunha tributos sobre determinadas categorias de rendas, com a denominação genérica de "impostos sobre rendimentos".

Alguns princípios do Direito Tributário que ainda vigoram na atual Carta Magna também foram introduzidos na Constituição de 1891. O princípio da legalidade passou a ser expressamente estampado no art. 72.

"art. 72....."

§ 30. Nenhum imposto de qualquer natureza poderá ser cobrado se não em virtude de uma lei que o autorize."

Além dele, o princípio da isonomia também fora reafirmado inspirado na igualdade de todos perante a lei.

Embora dotada de grande mérito no Sistema tributário, a Constituição de 1891 demonstrou sua imperfeição atribuindo competência aos Estados e à União

---

<sup>20</sup> MORAES. Bernardo Ribeiro de. **Curso de direito tributário**; Sistema Tributário na Constituição de 1969. RT. V 1. p. 58-64

para criar outros tributos além dos discriminados no texto constitucional, com ou sem caráter cumulativo, o que conseqüentemente permitia a bitributação.

#### 2.4.2 A Constituição de 1934

A Constituição de 1934 mantivera da Constituição anterior, os princípios formais fundamentais: a república, a federação, a divisão de poderes (Legislativo, Executivo e Judiciário, independentes e coordenados entre si.

Apesar de não ser tão bem estruturada como a primeira, trouxe um progresso ao Sistema tributário brasileiro, ao inserir um sistema inflexível, sem margem à discricionariedade do legislador ordinário; dotou os Municípios de capacidade tributária e aperfeiçoou o processo de discriminação de rendas tributárias, definindo os tributos de competência privativa da União, dos Estados e dos Municípios.

Introduziu em seu texto a contribuição de melhoria, ao prescrever em seu art. 124 - *"provada a valorização do imóvel, por motivo de obras públicas, a administração que tiver efetuado, poderá cobrar dos beneficiados, contribuição de melhoria."*

Tal diploma constitucional fez menção expressa ao princípio da legalidade, da isonomia e da imunidade recíproca, além de vedar a bitributação proibindo que a União e os Estados institíssem o mesmo tributo.

#### 2.4.3 A Constituição de 1937

A Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1937 teve como uma de suas principais preocupações, o fortalecimento do Poder Executivo, a exemplo do que ocorria em quase todos os outros países. Os Poderes Executivo e Legislativo permaneciam nas mãos do Presidente da República, que legislava por meio de decretos-leis que ele mesmo depois aplicava, como chefe do Executivo.

Não teve, porém uma aplicação regular, e muitos de seus dispositivos permaneceram letra morta. Deu continuidade à tarefa de aperfeiçoamento do

sistema tributário brasileiro, pouco inovando, mantendo o sistema erigido na Constituição de 1934.

#### *2.4.4 A Constituição de 1946*

Com o fim da II Guerra Mundial, de que o Brasil participou ao lado dos Aliados contra as ditaduras nazi-fascistas, deram-se início aos movimentos no sentido da redemocratização do país. Logo o Presidente da República tomou as providências necessárias à composição do quadro constitucional brasileiro.

Sob a égide da Constituição de 1946, sucederam-se crises políticas e conflitos constitucionais de poderes, que se avultaram logo após o primeiro período governamental, em que fora eleito Getúlio Vargas, o qual apresentou um programa social e econômico que colocou em situação de inquietação as forças conservadoras. As crises provocadas por tais forças findaram no suicídio do chefe de Governo.

Quanto ao sistema tributário, estando este mais inflexível e mais aperfeiçoado, a Constituição de 1946 somente alterou a discriminação de rendas, atribuindo aos Municípios o imposto de indústria e profissões, atualmente extinto, de competência dos Estados na Carta anterior.

Também vislumbrou a competência concorrente, com relação aos tributos não privativos da União e Estados, podendo ser criados pelos dois entes políticos<sup>21</sup>.

Foi somente através da Lei no. 5.172, de 25 de outubro de 1966, que nasceu o Código Tributário Nacional<sup>22</sup>, tratando das normas gerais de Direito Tributário.

---

<sup>21</sup> Inserida na Constituição de 1934, a competência concorrente desapareceu com a reforma da Emenda Constitucional no. 18, de 1965, e hoje é denominada competência residual, exclusiva da União.

<sup>22</sup> Destaque-se ainda a Lei Complementar no. 104/2001, a qual incorporou inovações relevantes ao tão antigo Código.

#### 2.4.5 As Constituições de 1967 e 1969

A Constituição de 1967 preocupou-se fundamentalmente com a segurança nacional e atribuiu mais poderes à União e ao Presidente da República.

Reformulou, em termos mais nítidos e mais rigorosos, o sistema tributário nacional e a discriminação de rendas, ampliando a técnica do federalismo cooperativo, consistente na participação de uma entidade na receita de outra, com acentuada centralização.

Com o aumento das crises, veio o AI 5, de 13.12.68, que rompeu com a ordem constitucional, ao qual se seguiram mais uma dezena e muitos atos complementares e decretos-leis. Novo Ato Institucional o AI 12, de 31.08.69, atribuiu o exercício do poder Executivo aos Ministros da Marinha de Guerra, do Exército e da Aeronáutica Militar, que completaram o preparo de novo texto constitucional, promulgado em 17.10.69, como emenda Constitucional no. 1 à Constituição de 1967, a qual, tecnicamente, tratou-se de uma nova constituição.

A Emenda Constitucional de 1969, juntamente com as emendas de no. 18 à Constituição de 1946 e a de 1967, asseguraram a rigidez no sistema Tributário, provocando uma natural racionalização das leis derivadas, levando o país a sair um pouco do caos tributário em que se encontrava até então.

#### 2.4.6 A Constituição de 1988

Após o golpe de 1964, precisamente após o AI 5, iniciou-se uma luta pela normalização democrática e pela conquista do Estado Democrático de Direito.

A eleição de Tancredo Neves foi saudada como o início de um novo período na história das instituições políticas brasileiras, denominada por ele mesmo de *Nova República*. No entanto, sua morte, antes mesmo que assumir a presidência, chocou o país, deixando o povo abalado e desesperançoso. Em seu lugar assumiu o vice José Sarney, o qual assumiu o compromisso de cumprir e dar seqüências às promessas de Tancredo Neves.

Em 27.11.1985, com a aprovação da Emenda Constitucional no. 26, os membros da Câmara dos Deputados e Senado Federal foram convocados a se reunirem em Assembléia Nacional Constituinte, livre e soberana, para elaborarem uma nova carta constitucional.

Com um texto moderno e razoavelmente avançado, a constituição de 1988, chamada de "constituição cidadã", na expressão de Ulysses Guimarães, foi vista com bons olhos pela grande maioria da população, e passou a constituir-se em um documento de grande importância para o constitucionalismo brasileiro.

No âmbito tributário, embora tenham sido mantidas todas as espécies tributárias previstas na Constituição de 1969, tais quais os impostos, as taxas, as contribuições de melhoria, o empréstimo compulsório e as contribuições sociais, foram fixadas limitações ao poder de tributar do Estado, consideradas como instrumentos de proteção contra o arbítrio do poder estatal.

Conferindo grande importância aos direitos individuais, atribuindo-lhes altíssimo grau de positividade jurídica, a Constituição de 1988 buscou refletir cada vez mais o aperfeiçoamento do nosso sistema tributário, assegurou direitos e forneceu instrumentos necessários à concretização destes, inclusive em matéria de tributação. Deferiu os impostos à competência tributária privativa de cada uma das pessoas jurídicas de Direito Público, no entendimento de que o aperfeiçoamento da tributação deve funcionar como um incremento do prestígio da relação de tributação como relação jurídica, na qual se passa a considerar o tributo como verdadeiro preço da cidadania.

## 3. CONCEITO E CLASSIFICAÇÃO DOS TRIBUTOS NO BRASIL

### 3.1 A Definição de Tributo

Tributo é a prestação pecuniária instituída por lei que o Estado, ou um ente por ele autorizado, exige dos sujeitos econômicos que lhe são submetidos, em virtude de sua soberania territorial.

Antes do Código Tributário Nacional, a Lei 4.320/64, no seu art. 9º, definira tributo da seguinte forma:

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 das atividades gerais ou específicas exercidas por essas entidades.

A Reforma Tributária traduzida na Emenda n. 18/65, redefiniu o conceito de tributo através da Lei 5.172/66 - o Código Tributário Nacional, pelo Ato Complementar no. 36/67, que com o advento da Constituição de 1967, assumiu a eficácia de Lei Complementar<sup>23</sup>, assim definindo tributo:

“Art. 3º - 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”

Pode-se explicitar algumas das características principais dos tributos:

a) prestação pecuniária - é um ato representado por dinheiro e não pode ser constituído de natureza pessoal, como a prestação de serviços;

b) compulsória: tem caráter obrigatório, não podendo ser voluntário, nem decorrer da vontade das partes envolvidas; É oportuno observar que, por ser o tributo uma obrigação compulsória, o empréstimo compulsório também estaria revestido de natureza tributária, por estar enquadrado na definição acima.

---

<sup>23</sup> A Constituição de 1988 consagra em seu texto a atribuição à Lei Complementar, entre outras tarefas, da função de estabelecer a definição de tributos - Art. 146, III, a.

c) em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir - necessariamente é expresso em moeda corrente ou qualquer unidade de referência estabelecida pelo governo; É bem certo que esta expressão da definição de tributo seria desnecessária por constituir-se em uma repetição quanto ao termo prestação pecuniária.

d) que não constitua sanção de ato ilícito - não pode ser hipótese de incidência do tributo fato proibido em lei; Observe-se que a cobrança de multa e juros não está inserida definição de tributo por tratar-se de penalidade, ou seja, sanção de ato ilícito.

e) instituída em lei - deve está expressamente determinado na legislação específica, conforme preceitua o art. 150, I da Constituição Federal, quando trata do princípio da legalidade e da tipicidade de tributação

f) cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. Esta vinculação diz respeito ao cumprimento dos princípios constitucionais e das legislações impostas para a instituição e arrecadação de tributos. Na arrecadação de tributos não há espaço para medidas discricionárias, devendo o mesmo ser exigido nos termos exatos da lei.

Luciano Amaro<sup>24</sup>, no entanto, critica o conceito legal de tributo adotado pelo Código Tributário nos seguintes termos:

"Merece destaque, na definição de tributo dada pelo art. 3º do Código Tributário Nacional, o equívoco traduzido na *redundância da expressão "prestação pecuniária, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir"*. O dispositivo parece supor que o tributo possa ser: a) uma prestação pecuniária em moeda, o que, aliás, traduz *dupla redundância*. Isto é o que parece decorrer do texto, aliás redigido em mau português, em que a preposição "em" (regendo "moeda") se alterna com o relativo "cujo" (referido à "prestação pecuniária"), num exemplar modelo de assimetria, que, além de afear o estilo, contribui para obscurecer o texto. Com efeito, "pecuniárias" são precisamente as prestações em dinheiro ou "em moeda. E a alternativa "ou cujo valor nela se possa exprimir" realmente só faz ecoar a redundância; se a prestação é pecuniária, seu valor só há de poder (ou melhor, ele deverá) expressar-se em moeda, pois inconcebível seria que se exprimisse, por exemplo, em sacos de farinha. "

<sup>24</sup> AMARO. Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 12. ed. [s.l.]: Saraiva, 2006, p. 19-20.

Corrobora-se com o entendimento do ilustre professor Luciano Amaro, entendendo-se que, há verdadeiramente uma redundância na definição dada pela Lei Complementar, partindo do princípio que toda prestação pecuniária é sempre uma prestação em moeda. Logo em seguida, analisando-se a expressão "ou cujo valor nela se possa exprimir", vê-se novamente uma redundância no texto, tendo em vista que se a prestação é pecuniária só pode expressar-se em moeda.

Alguns doutrinadores, como Ives Gandra Martins, por exemplo, acreditam ainda haver um choque entre as definições do Código Tributário, com o conceito constitucional implícito de tributo. Tais autores defendem que o Código Tributário não é norma com eficácia de Lei Complementar, no seu todo, além de sua função ser resumida a dirimir conflitos de competência sobre normas gerais entre a União, Estados e Municípios e a regular limitações constitucionais do poder de tributar, limitações estas já expressas no próprio texto constitucional.

Ives Gandra Martins<sup>25</sup>, em sua obra Teoria da Imposição Tributária, aborda a insustentabilidade de ambas as posições, acrescentando uma terceira e considerada por ele, a mais importante das funções, que é a de explicitar as normas gerais de direito tributário, contidas na Lei Maior.

Corroborando com o entendimento do Prof. Ives Gandra, acredita-se que a definição contida no art. 3º do CTN é a definição explícita, que prevalece à falta de texto expresso na Constituição.

### **3.2 Classificação dos Tributos**

É bastante discutido o número de espécies tributárias, assim como as categorias que as classificam. A divisão tripartite contida na Constituição Federal, que classificava os tributos em Impostos, taxas e contribuição de melhoria, a partir de 1º/03/89 ganhou mais uma espécie tributária: as contribuições especiais; isso

---

<sup>25</sup> MARTINS. Ives Gandra da Silva. **Teoria da Imposição Tributária**. p. 107.

sem falar no empréstimo compulsório, considerado pela doutrina dominante, também como uma espécie de tributo, embora deva ser restituído<sup>26</sup>.

Sobre esta classificação da Constituição, Roberto dos Santos<sup>27</sup> se posiciona:

"A Constituição da República, em seu art. 145, e o Código Tributário Nacional, no art. 5º, consagram a divisão tripartite do tributo, mediante a enumeração das seguintes espécies tributárias: impostos, taxas e as contribuições de melhoria. No entanto, o empréstimo compulsório e as contribuições especiais, previstas nos Arts. 148 e 149 da Constituição da República, também se revestem de natureza tributária."

O que vai determinar a sua natureza jurídica específica do tributo é o fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-las a denominação e demais características formais adotadas pela lei e a destinação do produto, nos termos do Art. 4º do Código Tributário Nacional.

Acerca desta natureza jurídica, discorre Wladimir<sup>28</sup> Freitas:

"Em verdade, é a própria Constituição Federal, ao estabelecer as regras-matrizes de incidência e classificar os tributos, quem determina a sua natureza jurídica. Adverte o dispositivo sob comento que o nome ou características formais que o tributo possua, assim como a destinação legal do produto de sua arrecadação, são desinfluentes na qualificação tributária de uma exigência. No entanto, frise-se que a destinação do produto da arrecadação é relevante em determinadas espécies tributárias, como as taxas (custeio de serviço público específico e divisível ou da atividade de polícia administrativa, conforme art. 145, II, CF), nos empréstimos compulsórios (art. 148, CF) e nas chamadas contribuições sociais ou especiais (art. 149, 149-A, 177, § 4º)."

O tributo pode ser vinculado, ou seja, decorrer de uma atividade estatal específica que gere o direito da cobrança pelo Estado do benefício gerado, como as taxas e contribuições de Melhoria; e pode ser não vinculado, quando for independente de qualquer atividade específica desenvolvida pelo Estado, como é o caso dos impostos.

---

<sup>26</sup> O Ministro Moreira Alves, optou pela adoção da classificação quinqüipartida dos tributos, a qual classifica-os como impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições especiais e empréstimo compulsório, em voto condutor proferido no RE 146.733-9-SP.

<sup>27</sup> FERREIRA. Roberto dos Santos. **Crimes Contra a Ordem Tributária**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2002. p.59.

<sup>28</sup> FREITAS. Wladimir Passos. **Código Tributário Nacional Comentado**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004, p. 23.

### 3.2.1 Imposto

De acordo com o Art. 16 do CTN, imposto "é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte". Isto significa que o fato gerador do imposto não está vinculado a uma atividade estatal específica relativa a quem paga o imposto, ou seja, que a administração pública não se obriga a prestar um serviço individualizado ao contribuinte, por conta do pagamento daquele imposto.

Acerca da não vinculação do imposto, o prof. Hugo de Brito Machado<sup>29</sup> nos dá sua brilhante explanação:

"A expressão *não vinculada*, com que se qualifica o imposto, nada tem a ver com a qualificação da atividade administrativa vinculada, na definição legal de tributo. Quando se diz que o imposto é uma exação não vinculada, o que se está afirmando é que o fato gerador do imposto não se liga a atividade estatal específica relativa ao contribuinte. Quando se fala da atividade administrativa vinculada, no art. 3º do CTN, o que se quer dizer é que a atividade administrativa tributária é sempre vinculada à lei, não se admitindo discricionarismo da autoridade administrativa na cobrança de tributos".

Como exemplo da definição de imposto, podemos citar o IPVA que é um imposto de competência dos Estados, cobrado pela propriedade de veículos automotores; assim, quem é proprietário deste veículo deve pagar este imposto anualmente. De forma prática, quando se paga o IPVA, a administração pública estadual não se compromete, por conta disso, a construir ou reformar estradas estaduais especificamente que lhes sejam úteis. Uma coisa não está vinculada necessariamente à outra.

Acerca dos impostos, é importante observar o art. 145, § 1º o qual determina: *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, (...).*

---

<sup>29</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. [s.l.]: Malheiros, 2002, p. 64.

### 3.2.2 Taxas

O art. 77 do Código Tributário Nacional define taxa como sendo o tributo que tem como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte.

Este tributo surge, portanto, diferentemente do imposto, da atuação estatal diretamente dirigida ao contribuinte, seja pelo exercício do poder de polícia, seja pela prestação de um serviço público divisível e dirigido ao contribuinte. Logo se conclui que, a taxa é um tributo vinculado por excelência, isto é, só é devido por parte do ente estatal que a houver instituído.

Aliomar Baleeiro<sup>30</sup> em sua obra *Direito Tributário Brasileiro* nos dá sua brilhante definição de taxa:

"Taxa é o tributo cobrado de alguém que se utiliza de serviço público especial e divisível, de caráter administrativo ou jurisdicional, ou o tem à sua disposição, e ainda quando provoca em seu benefício, ou por ato seu, despesa especial dos cofres públicos."

A Constituição Federal de 1988, incorporou o conceito já esboçado do Código Tributário Nacional, admitindo duas grandes espécies de taxas, entre elas as taxas em razão do poder de polícia e as taxas pela utilização efetiva ou potencial de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição.<sup>31</sup>

O poder de polícia caracteriza-se por um poder típico da administração pública em limitar a liberdade individual em benefício da coletividade. Por exemplo, uma pessoa que resolve abrir um restaurante e necessita, para tanto, da autorização do sistema de vigilância sanitária para funcionar. Esta autorização é diretamente dirigida e individualizada a esse determinado contribuinte, existindo ainda o

---

<sup>30</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. [s.l.]: Forense, 2004, p. 540.

<sup>31</sup> É importante observar a distinção entre taxa e preços públicos. As taxas são compulsórias, tendo sua cobrança condicionada à prévia autorização orçamentária, em relação à lei que as instituiu, diferentemente dos preços públicos.

interesse público sanitário nessa situação, para que o funcionamento do restaurante não venha a causar danos ou prejuízos à população.

Serviço público específico é a atividade que utiliza meios materiais e organizacionais, mantida e regida pelo Estado, para a satisfação da necessidade pública, referindo-se a uma pessoa ou grupo determinado.

As taxas, por serem um instrumento de custeio direto dos serviços públicos, também precisam divisíveis, ou seja, têm que ensejar a possibilidade de se avaliar a utilização efetiva ou potencial individualmente considerada.

Acerca do conceito de taxa, Decomain<sup>32</sup> nos dá sua valiosa contribuição:

"Taxas são tributos que, diferentemente dos impostos, envolvem, em suas hipóteses de incidência, uma atividade da Administração Pública. Essa atividade, além disso, no caso das taxas é diretamente referida àquele que a lei escolhe como contribuinte do tributo. Por isso, foram denominadas com precisão por Geraldo Ataliba tributos imediatamente vinculados, ou seja, tributos nos quais a atividade estatal que compõe a hipótese de incidência é referida direta e imediatamente ao contribuinte."

O serviço de coleta de lixo permite-se exemplificar as duas situações. Em primeiro lugar, é de utilização compulsória, sendo proibido lançar detritos nas ruas. O beneficiário pode utilizar-se do serviço ou pode dar a esse lixo um outro destino lícito. Mesmo assim, o serviço ter-lhe-á sido posto à sua disposição, podendo a taxa ser exigida, desde que não tenha base de cálculo própria dos impostos<sup>33</sup>.

### *3.2.3 Contribuição de Melhoria*

Existem duas versões históricas acerca da contribuição de melhoria. A primeira remonta à coroa britânica que ao resolver retificar o rio Tâmisa, nas imediações de Londres, verificou que tal obra teria provocado um grande conforto aos londrinos, chegando à conclusão que uma classe especial de súditos teria auferido especial vantagem patrimonial decorrente de tal obra pública. Desta feita,

---

<sup>32</sup> DECOMAIN. Pedro Roberto. **Anotações ao Código Tributário Nacional**. [s.l.]: Saraiva, 2000, p. 324-325.

<sup>33</sup> Art. 145, II, § 2º da Constituição Federal - As taxas não poderão ter base de cálculo própria dos impostos.

teria resolvido instituir um tributo com a finalidade de resgatar a mais valia imobiliária decorrente daquela obra, e cuja base de cálculo seria precisamente a valorização obtida por cada um dos proprietários.

Depois, ainda na Inglaterra, criou-se um tributo chamado "Betterment Tax", com o objetivo de captar a mais valia sem nenhum vínculo com o custo da obra, cabendo inclusive, indenizações quando a realização de obras pública, como por exemplo, a construção de um cemitério, provocasse desvalorização do imóvel.

A Segunda origem história da contribuição de melhoria provém da Alemanha, a qual deixou de lado o fator "valorização" e se fixou no "custo da obra". Ligada aos planos de urbanização e às leis de construção, a contribuição de melhoria na Alemanha apresentou-se como um tributo destinado a recuperar a posteriori o gasto estatal com obras públicas, sem nenhuma finalidade eqüidosa.

No Brasil, esta espécie tributária foi vislumbrada e disciplinada no Direito Tributário Brasileiro somente a partir da Constituição de 1934, a qual em seu art. 124 estabelecia que após provada a valorização do imóvel por motivo de obras públicas, a administração, que as tivesse efetuado poderia cobrar dos beneficiários a contribuição de melhoria

No entanto, a Constituição de 1937 não reproduziu idêntico dispositivo, a indicar que o tributo não se impunha aos hábitos administrativos tributários, vindo a Constituição de 1946 consagrá-la como uma nova espécie tributária, distinta das taxas, limitando seu *quantum* ao custo da obra e à valorização imobiliária, condição esta mantida pela Emenda Constitucional no. 18, de 1965.

Por ser um tributo de difícil aplicação, cogitou-se diversas vezes acerca da abolição da contribuição de melhoria com o propósito de bani-la do sistema tributário, prevalecendo a corrente que prestigiava sua permanência no sistema.

Atualmente, a Constituição de 1988, no Art. 145, III, permite à União, Estados, Distrito Federal e Municípios instituir "contribuição de melhoria, decorrente de obra públicas" pura e simplesmente, passando o custo a ser a base de cálculo, ou pelo

menos seu limite, da qual a quota parte de cada um corresponderia à valorização individual obtida por cada imóvel beneficiado.

É importante observar que não é qualquer obra pública que enseja a cobrança da contribuição de melhoria, mas somente a obra pública que provoque uma valorização imobiliária.

Acerca do assunto, Aliomar Baleeiro<sup>34</sup> argumenta:

"Questão diferente está em saber se o benefício acarretado pela obra pública, somente se identifica ou se concretiza por meio de valorização, apurada segundo as regras do mercado imobiliário. A Constituição Federal de 1988 é silente neste aspecto, deixando livre o legislador complementar ou ordinário. O critério valorização é objetivo e capta o benefício no momento em que a mais valia se materializa no mercado, quando o ganho está indiscutivelmente concretizado, pondo-se de lado qualquer subjetivismo na avaliação".

O Supremo Tribunal Federal identifica o benefício decorrente da obra pública com valorização imobiliária. Pode-se observar que a contribuição de melhoria é um tributo que se convencionou vinculado, ou seja, sua hipótese de incidência é representada, no todo ou em parte, por uma atividade estatal prestada ao contribuinte, de forma mediata ou imediata, devendo, de acordo com o § 2º do art. 82 do Código Tributário, cada contribuinte ser notificado do valor da contribuição que dele se pretende cobrar, assim como da forma e dos prazos de seu pagamento, e dos elementos que integram o respectivo cálculo.

### *3.2.4 Empréstimo Compulsório*

Nos termos do artigo 148 da Constituição Federal, a União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência, e no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o dispositivo do art. 150, III b.

---

<sup>34</sup> Baleeiro. Aliomar. Ob. cit. p. 576.

Estudos doutrinários revelam a existência de várias correntes distintas acerca da natureza jurídica dos empréstimos compulsórios.

Para José Afonso da Silva<sup>35</sup>:

"a Constituição, como as anteriores, não submeteu o empréstimo compulsório ao conceito de tributo. Ao dizer que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos, só indicou como tal, os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria. A doutrina dominante, no entanto, o tem como um tipo de imposto; portanto, há de considerar normal não o Ter inscrito no art. 145, de vez que, segundo essa opinião, já se encontra no conceito de imposto. Não é nosso entendimento que o estima como uma forma de contrato de empréstimo de direito público."

José Eduardo de Melo<sup>36</sup> classifica o empréstimo compulsório como um autêntico tributo, com características especiais, relatando sua posição da seguinte forma:

"O empréstimo compulsório é um autêntico tributo, de características especiais, porque o elemento "restituível" não pode ser, pura e simplesmente desconsiderado na norma jurídica (tributária), que deve estabelecer, de modo específico e exaustivo, as condições de restituição do valor mutuado (ainda que coativamente), de modo a se compor o patrimônio do contribuinte em sua situação original (anterior à ocorrência do empréstimo)."

### *3.2.5 Contribuições Especiais*

Nos termos do art. 149 da Constituição Federal, compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção do domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos Arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo (contribuições de seguridade social, que poderão também, ser instituídas pelos Estados, Distrito Federal e Municípios, e cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, de sistemas de previdência e assistência social, não lhes aplicando o princípio da anterioridade, eis que poderão

---

<sup>35</sup> SILVA. José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 15. ed. São Paulo: Malheiros. p. 676-677.

<sup>36</sup> MELO. José Eduardo Soares de. **Contribuições sociais no sistema tributário**. São Paulo: Malheiros, 1993. p. 59.

ser cobradas decorridos 90 dias da data da publicação da lei que os houver instituído ou modificado).

Encontra-se também grande discussão doutrinária acerca da natureza tributária das contribuições, tendo em vista que a Constituição só admite um tipo de contribuição, que é a contribuição de melhoria, a qual já se fez referência anteriormente. Um dos motivos de tal discussão encontra-se na própria sistemática financeira de arrecadação descentralizada<sup>37</sup>.

Acerca de tal discussão, Roque Carrazza<sup>38</sup> afirma categoricamente:

"Com a só leitura deste dispositivo constitucional, já percebemos que as 'contribuições sociais' são, sem sombra de dúvida, tributos, uma vez que devem necessariamente obedecer ao regime jurídico tributário, isto é, aos princípios que informam a tributação, no Brasil. "

Verifica-se que, quanto às contribuições sociais, não lhe são aplicados todos os princípios conferidos aos impostos e às taxa, como por exemplo, o princípio da anterioridade, no entanto, isso não as exclui do regime tributário.

Para José Eduardo de Melo<sup>39</sup>:

A tarefa classificatória não pode nunca consistir na simples leitura de preceito específico do texto constitucional, impondo-se ao agente classificador o conhecimento amplo das espécies tributárias, segundo suas notas características, mediante harmônica e adequada sistematização. Assim, a circunstância da Constituição de 1988 dispor (art. 145) que os tributos são "impostos, taxas e contribuições de melhoria", não é suficiente para apreender todas as espécies tributárias contidas na Carta Magna. O texto contém diversos tipos de exações fiscais, com características especiais, com empréstimo compulsório (art. 148, I e II) e contribuições sociais ( art. 149, 195, I, II e III, § 4º., 201, §, 1º., 212., § 5º, 239 e 240)."

Pode-se concluir que, as contribuições previstas no art. 149 da CF (sociais genéricas, corporativas e de interesse de categorias profissionais e econômicas), e no art. 195 da Constituição Federal (sociais destinadas ao custeio da seguridade

<sup>37</sup> Acerca da arrecadação descentralizada, pode-se recorrer à parafiscalidade que, segundo Cláudio Pacheco, consiste na atribuição do poder fiscal, pelo Estado, a entidade de caráter autônomo, investida de competência para o desempenho de alguns fins públicos, geralmente os de previdência social e organização de interesse profissional em harmonia com o interesse público. Tratado das Constituições Brasileira. p. 429.

<sup>38</sup> CARRAZA. Roque. Curso de Direito Constitucional Tributário. 5. ed. [s.l.]: Malheiros, 1993. p. 302.

<sup>39</sup> MELO, José Eduardo de. Ob. cit. p. 91

social) constituem tributos, em razão de suas essências jurídicas, sendo despicienda a inaplicabilidade de todos os princípios constitucionais.

### 3.3 Obrigação Tributária

Após analisar-se as espécies de tributos, oportuna se faz uma abordagem acerca da obrigação tributária.

Em direito, o termo obrigação corresponde a um vínculo, um dever a ser cumprido e derivado da relação entre duas ou mais pessoas, das quais uma tem o direito de exigir e a outra o dever de cumprir alguma coisa devida. Essas pessoas são denominadas sujeitos da obrigação, sendo a que impõe o sujeito ativo e a que tem o dever de dar ou fazer, cumprindo a obrigação, o sujeito passivo.

Decomain<sup>40</sup>, em sua obra *Anotações ao Código Tributário Nacional*, dá sua definição para o termo obrigação da seguinte forma:

"Obrigação é o vínculo jurídico que prende duas pessoas, em virtude do qual uma tem o dever de realizar certa conduta, comissiva ou omissiva, a benefício da outra. Sempre que se esteja diante de uma situação como essa, estar-se-á diante de uma obrigação."

No Direito Tributário, a "obrigação" corresponde ao seu verdadeiro núcleo, uma vez que se trata de um direito estritamente obrigacional, sendo sujeitos o Estado, que exige, e o cidadão-contribuinte, que cumpre com o pagamento do tributo.

Pode-se conceituar a obrigação tributária como sendo a relação jurídica que tem por objeto uma prestação, positiva ou negativa, prevista na legislação tributária, a cargo de um particular a favor do Estado, traduzida em pagar tributo ou penalidade ou em fazer alguma coisa no interesse do Fisco ou ainda em abster-se de praticar determinado ato, nos termos da lei.

A obrigação tributária traz em seu bojo, como objeto, uma prestação de valor patrimonial, econômico, que é o tributo. Caso a prestação não seja satisfeita, o

<sup>40</sup> DECOMAIN. Pedro Roberto. *Anotações ao Código Tributário Nacional*. [s.l.]: Saraiva. p. 452.

credor (o ente público) poderá compelir o devedor (contribuinte) a realizá-la pela constrição de seu patrimônio. Como não há obrigação perpétua, seu caráter é transitório; assim, satisfeito o crédito (a prestação), extinta estará a obrigação.

Maria Leonor Vieira<sup>41</sup> discorre acerca da obrigação tributária da seguinte forma:

"Pode-se dizer que a obrigação de pagar uma quantia, em dinheiro, a título de tributo, é a relação obrigacional fundamental no campo do Direito Tributário; a obrigação tributária é, pois, a obrigação de pagar ao Estado ou a outro ente público designado, uma quantia de dinheiro em virtude de haver provocado - no mundo físico - o surgimento da relação."

Ferreiro Lapatza<sup>42</sup>, da escola espanhola do Direito Tributário, ensina:

"La obligación tributária es aquella obligación que tiene por objeto el pago de um tributo. Em terminos jurídico-tributários estrictos el tributo és el concenido o, más exactamente, el objeto de la obligación la prestación debida. La obligación tributária consiste en pagar el tributo. Y, en este sentido, podemos decir que el tributo se conforma o configura jurídicamente como una obligación. La obligación tributária es el mode jurídico del tributo."

O *caput* e parágrafos do art. 113 do Código Tributário Nacional definem a obrigação tributária, dividindo-a em duas categorias: principal e acessória.

A obrigação tributária principal, nos termos do art. 113, § 1º, nasce com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária, extinguindo-se, juntamente com o crédito dela decorrente. É a que corresponde ao dever de pagar o valor correspondente ao tributo.

Já a obrigação tributária acessória, conforme o § 2º do artigo supra, consiste no dever de realizar determinadas prestações, positivas ou negativas, previstas na legislação tributária.

Decomain<sup>43</sup>, discorre acerca da obrigação acessória:

---

<sup>41</sup> VIEIRA, Maria Leonor Leite. **A Suspensão da exigibilidade do crédito tributário**. [s.l.]: Dialética. 1997. p. 23

<sup>42</sup> LAPATZA, José Juan Ferreiro. Curso de Derecho Financiero Español. 12ª ed. 1990. Madri. Edit. Marcial. p. 463.

<sup>43</sup> DECOMAIN. Ob. cit. p. 113.

"O objeto dessas obrigações acessórias consiste usualmente nos deveres de manter e escriturar determinados livros, nos quais são registradas operações sujeitas à incidência de tributo, preencher e emitir determinados documentos, também relacionados a tais operações, e prestar declarações ao Fisco. Esses deveres podem ser impostos a sujeitos passivos de obrigações tributárias principais, ou seja, a pessoas que devam pagar tributos, ou a outras pessoas, que de algum modo tenham relação com o pagamento desses tributos."

Observa-se que, nos termos do Código Tributário, a inobservância da obrigação acessória (como por exemplo a falta de emissão de documento fiscal na venda de mercadorias) a converte em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária (imposição de multa).

O fato gerador, ou seja, a condição necessária e suficiente para o surgimento da obrigação tributária principal, tem que estar previsto em lei, respeitando o princípio da legalidade, fazendo surgir a obrigação com a sua ocorrência. Já, o fato gerador da obrigação acessória será toda situação em decorrência da qual a legislação tributária imponha a prática ou abstenção de ato que não configure obrigação tributária principal.

Embora muito se tenha a abordar acerca da obrigação tributária, restringir-se-á o presente estudo apenas a estes pequenos comentários, tendo em vista a necessidade maior de discorrer sob outros aspectos mais relacionados com o tema.

### **3.4 Crédito Tributário**

O Código Tributário Nacional, no Título III, sob a rubrica de "crédito tributário" estabelece: "o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta". Logo, pode-se concluir que a obrigação principal corresponde ao próprio tributo.

A ocorrência do fato gerador faz surgir a obrigação tributária. Mas nem sempre isso significa dizer que o sujeito passivo<sup>44</sup> irá requerer qualquer pagamento, tendo em vista que, a lei exige por parte do sujeito ativo a prática de um ato jurídico formal, ato este em que o sujeito passivo deverá tomar conhecimento, para que tal

<sup>44</sup> Sujeito passivo - Contribuinte ou responsável pela obrigação tributária prevista em lei.

crédito possa ser constituído em seu favor. Este ato forma se chama "lançamento". Logo, o lançamento é um ato do sujeito ativo<sup>45</sup>, que irá constituir o crédito tributário.

Neste sentido, mesmo com a ocorrência do fato gerador, que dá nascimento à obrigação tributária, o sujeito passivo só será obrigado ao pagamento do tributo se o sujeito ativo efetivar o lançamento.

Na visão de Alfredo Augusto Becker<sup>46</sup> a necessidade e exigência da lei em se formalizar o crédito através do lançamento constitui uma "anormalidade", pois via de regra a relação jurídica já nasce com o seu conteúdo jurídico máximo: direito, pretensão (exigibilidade), coação, e correlativos dever, obrigação, sujeição. Com isto Becker quer dizer que, nascido o direito de credor, a pretensão e a coerção compõem o complexo de efeitos irradiados pela ocorrência do fato jurídico.

Sobre a constituição do crédito tributário através do lançamento, Maria Leonor<sup>47</sup> descreve:

"Nascido, então , o crédito tributário, com a só ocorrência do fato jurídico - ou fato imponible (fato gerador na linguagem do legislador) - os sujeitos já estão interligados. Basta, apenas quando for o caso, que tal vínculo seja demonstrado para o mundo exterior àquele espaço. Surge aí a necessidade de ser escriturado, solenizado, identificado, formalizado. Esta incumbência foi conferida pelo Código Tributário Nacional ao ato administrativo do lançamento..."

O art. 142 do CTN concede à autoridade administrativa a competência privativa para constituir o crédito tributário através do lançamento e o estratifica em cinco etapas, responsabilizando funcionalmente a autoridade omissiva:

1. verificar a ocorrência do fato gerador,
2. determinar a matéria tributável,
3. calcular o montante do tributo devido,
4. identificar o sujeito passivo da obrigação e
5. propor a aplicação de penalidade.

---

<sup>45</sup> Sujeito ativo - Pessoa de direito público titular de competência constitucional tributária.

<sup>46</sup> ALFREDO. Augusto Becker. Teoria, Ob. cit. p. 323.

<sup>47</sup> VIEIRA. Maria Leonor Leite. A Suspensão da exigibilidade do crédito tributário. Edit Dialética. São Paulo. 1997.

Logo, o ato administrativo do lançamento é editado imbuído de todos os atributos que lhe são ínsitos, o que não quer dizer que não dependa do preenchimento de certas condições e termos, como a publicidade e a intimação.

Muito embora o Código Tributário, no Art. 142 que versa acerca do lançamento, descreva-o como um ato da autoridade administrativa, vinculada e obrigatória, prevê em seu art. 150 o lançamento por homologação, que *ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa*, vê-se que tal artigo deixa dúvidas acerca do lançamento quanto à qualidade de atividade da autoridade administrativa obrigatória. Embora alguns autores considere tal feito um lançamento "fictício", entende-se ser o próprio contribuinte quem está constituindo o crédito tributário e efetuando o seu recolhimento, extinguindo até o crédito tributário, nos termos do § 1º do artigo supra.

Se a própria lei exige o lançamento como condição para que a obrigação tributária se torne exigível, cabe ao sujeito ativo proceder ao lançamento e notificar o sujeito passivo. Não se pode entender como a mesma lei, ao dizer que o lançamento é uma atividade privativa da administração, e que, não se reduz ao simples cálculo do tributo, mas também a identificar a ocorrência do fato gerador, efetuar o cálculo do tributo, aplicar as penalidades cabíveis entre outros, possa atribuir essa responsabilidade ao sujeito passivo e até a terceiro, como forma de constituição, embora fictícia, do crédito tributário.

Além disso, se é exigência do próprio Código que para que o lançamento seja regularmente constituído, o sujeito passivo seja notificado pela autoridade administrativa, como se dará esta notificação nos casos de lançamento por homologação, como acontece com o ICMS e IPI, exemplos tributos que têm lançamento previsto por homologação? Acredita-se, haver uma contradição legal no Código Tributário quando da análise dos artigos que versam acerca do lançamento (art. 142-150).

Ainda sobre pontos contraditórios do código Tributário, acerca da constituição do crédito pelo lançamento, Natércia Sampaio<sup>48</sup> questiona o antagonismo existente entre os arts. 113 § 1º e o art. 142, defendendo a seguinte posição:

"O direito brasileiro, portanto, viu-se em dificuldades - dois artigos em um mesmo código aparentemente antagônicos; um dispendo que a obrigação tributária surge com a ocorrência do fato gerador, outro prescrevendo que o crédito resulta da atividade do lançamento. "

E acrescenta, ainda,

"Daí não contarem com grande aceitação interpretações dos dispositivos do Código Tributário Pátrio, no sentido de que a obrigação tributária, a disputa pelo momento em que nasce com a ocorrência do fato gerador e o crédito surge, posteriormente, como resultado do lançamento. Em assim sendo, aceitando-se que o crédito é concomitante à obrigação tributária, a disputa pelo momento em que nasce a relação jurídica faz-se com termos de exclusão no tocante aos Arts. 113 § 1º e 142, caput; ou fala-se que a relação jurídica nasce com a ocorrência dos fatos descritos na hipótese de incidência da norma tributária, trazendo à tona aquele primeiro dispositivo, aceita-se que a obrigação tributária decorre do lançamento, para tanto alegando o art. 142."

Não se tem a intenção de propor novas formas de lançamentos, mais acredita-se que seja necessário uma revisão na redação dos artigos supra, com o intuito de não deixar o contribuinte dúbio quando da leitura e interpretação dos referidos artigos.

---

<sup>48</sup> SIQUEIRA. Natércia Sampaio. **Crédito Tributário**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2004. p. 27/28

## 4. ILÍCITO FISCAL TRIBUTÁRIO

No intuito da realização dos interesses da coletividade, o Estado, como ente gestor do bem público, ao qual compete arrecadar, fiscalizar e administrar os recursos (tributos), estabelece uma Ordem Tributária, isto é, um conjunto de princípios e normas voltadas a disciplinar a atividade tributária exercida pelo Poder Público.

Como acontece em qualquer norma de conduta, estas supõem a possibilidade de descumprimento, através de comportamentos do sujeito em desconformidade com o sistema em vigor, ou seja, o destinatário do comando pode, por razões variadas que pode ser um mero descumprimento da lei, até a vontade livre e consciente de adotar uma conduta contrária ao comando legal, proceder de modo diferente do requerido.

Quando o destinatário da norma adota conduta diversa, contrária ao direito, ele comete uma infração. A infração enseja a aplicação de remédios legais, ora na tentativa de reparar o dano causado ao direito alheio, ora punindo o comportamento ilícito com a imposição de um castigo ao infrator. Note-se que as medidas podem ser cumulativas, ou seja, a reparação do dano e a punição pelo fato da conduta ilícita.

Em se tratando de infrações tributárias, estas podem acarretar diferentes conseqüências, que pode ser uma aplicação de sanção traduzida em valor monetário proporcional ao montante do tributo que deixou de ser recolhido, ou pode ensejar punição de ordem mais severa, quais sejam as penas criminais.

As infrações que são consideradas pelo legislador como de grande gravidade, são conceituadas como crime, são considerados ilícitos penais ou criminais e ensejam a aplicação de sanção penal.

O ilícito penal tributário vem causando enorme danosidade social, pois os tributos sonegados correspondem a valores vultuosos que, necessariamente, seriam empregados em proveito do povo, que os suporta, através de obras de melhorias no

sistema de educação, saúde, saneamento básico, habitação, segurança, transporte e etc... Como não aportam tais recursos ao "caixa" do Estado, este se vê, por vezes, privado de investimentos em áreas onde há maior carência de bons serviços a serem prestados à comunidade.

Somado a isso, o país se vê diante da inércia de autoridades fiscais em reprimir a sonegação fiscal, diante da impunidade, muitas vezes desprovido de medidas eficazes e da falta de esforços para processar e encarcerar os sonegadores.

Mudanças na política criminal de repressão ao ilícito fiscal aconteceram, principalmente depois da Lei 8.137/90, que será analisada mais adiante, e da Lei Complementar de no. 104/02, mas ainda insuficientes para controlar tais atos ilícitos<sup>49</sup>.

O presente capítulo inicia uma abordagem acerca do ilícito fiscal tributário, dos crimes contra a ordem tributária, também conhecidos como crimes de sonegação fiscal ou ainda, crimes do colarinho branco. Crimes estes que podem ser enquadrados como componentes de um Direito Penal Tributário.

#### **4.1 Ilícito Penal Tributário x Ilícito Administrativo Tributário**

Conforme dito anteriormente, o Estado-legislador, em seu papel de regulador da ordem social, pode estabelecer determinadas condutas contrárias ao direito, e a elas imputar uma consequência de natureza penal (restritiva de liberdade), qualificando-as como crimes ou ainda imputar-lhes uma consequência de natureza meramente administrativa, como é o caso da aplicação de multa por infração à legislação tributária.

A doutrina não estabelece distinção de natureza ontológica entre ilícito penal (crime) e ilícito civil, pois ambos ferem o ordenamento jurídico. Ocorre que,

<sup>49</sup> Vale citar, ainda, a Lei Complementar no. 104, de 10 de janeiro de 2001, a qual introduziu alterações no Código Tributário Nacional, albergando a denominada norma antielisão, autorizando a autoridade administrativa a desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

entendendo o legislador que determinados fatos antijurídicos não atingem bens jurídicos tão relevantes que devam ser protegidos pela lei penal, não os eleva à categoria de ilícito penal. Resulta, pois, que a única diferença entre o ilícito penal e o ilícito civil é meramente formal, ou seja, aquela estabelecida pela lei penal.<sup>50</sup>

Nestes termos, vale transcrever o entendimento de Manoel Pedro Pimentel<sup>51</sup>:

"O ilícito penal tributário não se confunde com o ilícito simplesmente tributário. Assim, é que uma conduta pode ferir direito do Estado (por exemplo, a falta culposa de fornecimento de nota fiscal de venda), sem incorrer na incriminação penal propriamente dita. Em outros casos, a sonegação fraudulenta do tributo não ficará sujeita apenas à sanção fiscal, mas incorrerá nos dispositivos sancionados com a pena penal propriamente dita, passando a ser considerada crime de sonegação fiscal. "

É preciso distinguir o que configura simplesmente infração tributária daquilo que configura ilícito penal. A distinção em tela se apura por diferentes características notadas em cada uma das espécies:

- no ilícito de natureza criminal, a responsabilidade é sempre pessoal do agente, já que a pena não pode passar da pessoa do delinqüente, ao passo que na infração de índole administrativa pode ocorrer solidariedade na responsabilidade;
- A transmissibilidade dos efeitos da infração aos herdeiros e sucessores se admite no administrativo, mas é vedada no criminal;
- O ordenamento jurídico brasileiro reserva aos autores de crimes predominantemente as penas restritivas de liberdade, cumuladas ou não com penas patrimoniais. Aos responsáveis por infrações administrativas foram reservadas somente penas patrimoniais.
- Enquanto as sanções administrativas são aplicadas pela própria Administração após procedimento onde estão formalmente assegurados os

---

<sup>50</sup> Ratifica-se o entendimento de que não há distinção ontológica entre os ilícitos fiscais e penais. Basta simplesmente a vontade do legislador para converter uma infração tributária em um delito fiscal, tipificando uma conduta fiscal como criminosa, submetendo-a ao regime penal e cominando-lhe pena restritiva de liberdade.

<sup>51</sup> PIMENTEL, Manoel Pedro. Ob. Cit. p. 18.

princípios do contraditório e da ampla defesa, (conforme as regras administrativas), as sanções criminais somente podem ser aplicadas pela autoridade judiciária (alheia à Administração) nos termos do minucioso processo formatado para a busca da verdade real e regido sob o influxo de direitos e princípios que favorecem e prestigiam a presunção de inocência outorgada ao acusado.

- Nas infrações tributárias de caráter meramente administrativas, vislumbradas no Código tributário Nacional, a intenção do agente é irrelevante para configurar a infração, enquanto que nas infrações de índole criminais, o dolo configura uma elementar do tipo.

Para que seja considerado ilícito penal, deve estar presente a intenção de fraudar o fisco, o comportamento intencional do agente, causando-lhe um dano aos cofres públicos e induzindo a autoridade fazendária ao erro<sup>52</sup>. A falta de pagamento de um tributo pode ter origem em simples omissão, mas pode estar carregada de dolo. A simples falta de recolhimento do tributo de forma pura e simples não acarreta a tipificação de ilícito penal tributário, embora configure um ilícito tributário.

Acerca deste entendimento, Andrade filho<sup>53</sup> defende:

"o simples retardamento do cumprimento da obrigação tributária, ou seu descumprimento absoluto, salvo nos casos de suspensão da exigibilidade do crédito tributário previstas no art. 151 do Código Tributário Nacional, criam para o sujeito ativo o direito de impor as penalidades previamente definidas na lei tributária.  
legislação penal, incide a regra geral garantidora do direito que o Estado tem de punir."

Na mesma posição, Roberto Ferreira<sup>54</sup> comenta:

"O simples não pagamento do tributo constitui uma infração fiscal tributária e dá nascimento à obrigação de pagar o tributo devido, acrescido de multa, juros e correção monetária. O Direito Penal não trata como crime o não pagamento do tributo - ilícito tributário decorrente do descumprimento da obrigação tributária principal, mas a conduta dolosa que, se enquadrando

---

<sup>52</sup> trata-se de um crime material ou de resultado, onde a lei descreve a conduta cujo resultado integra o próprio tipo penal, ou seja, é necessário a produção de um dano efetivo para a sua consumação.

<sup>53</sup> ANDRADE FILHO. Edmar Oliveira. Ob. Cit. p. 35

<sup>54</sup> FERREIRA. Roberto dos Santos. Ob. Cit. p. 37.

nas figuras típicas previstas na Lei 8.137/90, importe supressão ou redução de tributo."

No Brasil, as condutas que levam à sonegação de tributos não foram enquadradas como crimes comuns, requerendo a edição de leis especiais, fato este ocorrido a partir de meados da década de sessenta. Por não regularem suficientemente toda a matéria, as leis específicas deveriam ser aplicadas de forma integrada ao Código Penal, sem se desprender também das disposições contidas no Código Tributário Nacional.

Nos delitos de ordem tributária, as normas que são efetivamente lesadas são as normas tributárias. O comportamento descrito na lei penal de infringência à ordem tributária, quando concretizado, infringirá a lei penal, mas a ilicitude da ação só se compreende por meio da interpretação e integração das leis tributárias, lei esta definidora dos deveres e direitos tributários. Assim sendo, a lei penal que descreve delitos de fundo tributário, como a sonegação fiscal, não pode ser aplicada sem o apoio do Direito Tributário, pois os crimes de ordem fiscal dependem da violação dolosa e fraudulenta dos deveres materiais e formais descritos nas leis tributárias.

Diante da existência de dois sistemas para definição de infrações tributárias e aplicação de sanções, um administrativo e um penal, travou-se uma discussão doutrinária acerca da classificação das infrações tipificadas como ilícito penal, no que concerne ao setor do Direito que estudaria tais infrações e suas sanções, se o Direito Penal Tributário ou o Direito Tributário Penal.

Para as infrações de natureza meramente administrativa, a doutrina classificou-as sob o rótulo de Direito Tributário Penal, ao passo que os crimes relacionados com a lei fiscal passariam a ser objeto de consideração sob a titulação de Direito Penal Tributário.

Nas palavras de Luciano Amaro<sup>55</sup>:

"Por oposição ao "direito penal tributário" cunhou-se a expressão "direito tributário penal", que (embora lexicamente se pudesse empregar como sinônimo da primeira expressão) foi utilizada para designar o setor do direito

---

<sup>55</sup> Amaro, Luciano. Ob. Cit. p. 437.

tributário que comina sanções não criminais para determinadas condutas ilegais. Tratar-se-ia, nesses casos, das chamadas "infrações administrativas", ou ilícitos administrativos", castigados com a aplicação de "sanções administrativas", aplicadas pelas autoridades administrativas, mediante procedimento administrativo."

Alguns autores como, por exemplo, Ives Gandra Martins, defendem que não existe Direito Tributário Penal nem Direito Penal Tributário. Segundo o iminente jurista, os crimes aí arrolados seriam de direito penal puro e o estudo das sanções, parte integrante do Direito Tributário.

Corrobora-se com o entendimento da mais corrente das posições, a qual entende ser o Direito Penal Tributário o conjunto de normas jurídicas que se destinam a reger a repressão dos atos que o legislador tem como criminosos, em relação ao interesse estatal, em tudo o que faça referência à arrecadação de tributos, e que, em decorrência, pela sua prática, impões sanções. Tratam esses ramos do direito do chamado delito fiscal, isto é, dos crimes praticados em detrimento da Fazenda Pública, em matéria tributária.

#### **4.2 O Estado Ante o Ilícito Penal Tributário**

Ao Estado, além de tributar e administrar as receitas em benefício da coletividade, compete também a aplicação de medidas administrativo-tributárias, como modo de penalizar o contribuinte infrator com a aplicação de multas e acréscimos sobre o valor do tributo desviado ou não pago pela manobra ilícita.

É importante que tais medidas administrativo-tributárias não estejam ao arropio da Constituição, tendo em vista que nesta mesma Carta Maior, encontram-se mecanismos legais que protegem o contribuinte da menor ilegalidade ou inconstitucionalidade de qualquer norma tributária.

Acerca desta atividade administrativo-tributária e legal do Estado, Andrade Filho<sup>56</sup> comenta:

"O Brasil, há pelo menos duas décadas, tem sido um campo fértil para o questionamento das normas tributárias em geral. Não obstante a rigidez

---

<sup>56</sup> ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Ob. cit. p.31

normativa de nosso sistema tributário que consagra diversos princípios constitucionais limitadores do poder de tributar, não há dia em que uma norma tributária seja editada e que não possua ao menos um ponto que seja alvo de contestação."

E sabiamente continua:

"Tal é o inusitado da situação que o Supremo Tribunal Federal chegou a declarar a inconstitucionalidade de uma Emenda Constitucional (Emenda Constitucional no. 3/93, na parte relativa à cobrança do Imposto Provisório sobre a Movimentação Financeira - IPMF), por contrariar cláusulas pétreas da mesma Constituição."

Os atos administrativos conforme dito anteriormente, averiguam a falta, medem seus efeitos e, em havendo descumprimento de norma prescritora de conduta necessária ou vedada, exigem o tributo devido e infligem o apenamento previsto. Tais atos formam o processo administrativo tributário - consubstanciador do Contencioso Administrativo Tributário, que visa o controle da legalidade do ato administrativo do lançamento.

No entanto, medidas administrativo-tributárias, têm sido insuficientes por não causarem o temor que toda sanção deve trazer consigo para inibir a prática de um ato ilícito; deve-se ratificar as crescentes manobras efetuadas pelas diversas categorias de contribuintes, que vêm causando um prejuízo estrondoso aos cofres públicos, num comportamento enganador à sociedade e, por tal, aumentando os encargos fiscais dos outros, ao diminuírem ilegitimamente os próprios.

Para inibir tal comportamento, o Estado vem tentando impor medidas adequadas que visam identificar, desestimular e reprimir o fenômeno da evasão<sup>57</sup>, especialmente com um maior aprimoramento da legislação tributária<sup>58</sup>. Quando cometida a infração, necessário se faz recorrer a remédios legais, ora para buscar repor a ordem requerida pelo direito, ora para ressarcir ao Erário Público do dano

---

<sup>57</sup> Como exemplo desta atuação estatal, pode-se citar ação da Receita Federal realizada em julho de 2005, na rede de lojas DASLU, onde "240 policiais federais e 36 mandados de busca e apreensão foram mobilizados para investigar suspeitas de sonegação fiscal, crimes contra a ordem tributária, formação de quadrilha e falsidade material e ideológica. Dados extraídos da Revista VEJA. 20/07. Ed. 1914.

<sup>58</sup> Ver Lei Complementar no. 104, que alterou o art. 116 do Código Tributário Nacional, com o objetivo de combater a evasão fiscal, conforme nota anterior.

causado pelo ato e ora para punir o comportamento ilícito aplicando uma pena ao infrator.

Por ser o Brasil um país democrático<sup>59</sup>, adotou-se o sistema do monopólio estatal da composição de litígios. Porém, a multiplicidade de órgãos e o número cada vez maior de leis, além da forma muitas vezes arbitrária em que elas são postas, ferindo, como já dito antes, até princípios constitucionais, têm feito com que esta aparelhagem estatal não proporcione um meio de repressão seguro ao infrator da lei, dando-lhe, na grande maioria das vezes, mais benefício que mesmo pena.<sup>60</sup>

Para evitar a proliferação de atos que trazem um grande prejuízo à sociedade, o legislador entendeu ser melhor penalizar algumas situações de fato, ou seja, penalizar os agentes que praticassem situações caracterizadas como sonegação de tributos, que causam um prejuízo aos cofres públicos e à sociedade, impedindo que o Estado possa atingir seus objetivos de promover o bem estar social.

No Brasil, tais atos foram legalmente vislumbrados pelo Estado, desde a criminalização do contrabando, que atingia o monopólio da colônia no comércio das riquezas brasileiras, até o advento da primeira lei específica sobre o tema: a Lei 4.729, de 14 de julho de 1965, e sua substituição pela atual lei em vigor, a Lei 8.137/90, podendo-se citar ainda, a Lei Complementar no. 104/01, que alterou o art. 116 do Código tributário Nacional, autorizando a autoridade administrativa a desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

---

<sup>59</sup> Constituição Federal. Art. 1º : A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito.

<sup>60</sup>Observe-se que, nas vias judiciais, o sonegador, quando devidamente defendido por um conceituado advogado, consegue inverter o objeto da acusação fiscal, saindo, muitas vezes, ileso da punibilidade que lhe é imposta.

### 4.3 As Formas de Resistência ao Pagamento de Tributos – Elisão Fiscal e Evasão Fiscal

Analisando-se inicialmente a questão terminológica, não encontra-se uniformidade doutrinária acerca deste dois termos: elisão fiscal e evasão fiscal. De uma forma genérica, tanto a palavra elisão quanto a palavra evasão podem ser utilizadas para designar a forma de se fugir ou evitar o pagamento do tributo. Alguns doutrinadores preferem a palavra evasão para designar a forma ilícita de fugir ao pagamento do tributo, e a palavra elisão para designar a forma lícita de praticar essa mesma fuga. Entende-se, a priori, que todas as duas formas são maneiras encontradas pelo sujeito passivo para fugir ou desviar-se do pagamento do tributo, que pode ser devido ou não, dependendo do momento da ocorrência do fato gerador.

Acerca destas posições doutrinárias, Hugo de Brito Machado<sup>61</sup> dá seu entendimento:

"Se tivermos, porém, de estabelecer uma diferença de significado entre esses dois termos, talvez seja preferível, contrariando a preferência de muitos, utilizarmos evasão para designar a conduta lícita, e elisão para designar a conduta ilícita. Realmente, elidir é eliminar, ou suprimir, e somente se pode eliminar, ou suprimir, o que existe. Assim, quem elimina ou suprime um tributo, está agindo ilicitamente, na medida em que está eliminando, ou suprimindo a relação tributária já instaurada. Por outro lado, evadir-se é fugir, e quem foge está evitando, podendo a ação de evitar ser preventiva. Assim, quem evita pode estar agindo lícitamente."

A palavra evasão é originária do latim *evasio*,, sendo registrada pelos lexicólogos sob diversos modos de conotações, mas todas guardando, entre si, certa similitude em seu significado: ato de evadir-se, fuga, saída, escapada.

Em sentido amplo, evasão tributária nada mais é do que o procedimento ou a forma jurídica atípica ou anormal, pela qual o contribuinte procura, por todos os meios e modos de que dispõe, evitar, retardar ou reduzir a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou seja, deixar de pagar o tributo, diferindo o seu pagamento ou pagando menos que o devido.

---

<sup>61</sup>MACHADO, Hugo de Brito. Ob. Cit. p. 52.

Embora entenda-se que todas as duas formas são maneiras encontradas para desviar-se do pagamento do tributo, não se pode confundir o ilícito fiscal (evasão fiscal) com a elisão fiscal. Ocorre elisão fiscal quando o sujeito passivo da obrigação tributária ou responsável age escolhendo, dentro das diversas opções legais, a forma menos onerosa de recolher tributos. Note-se que esta escolha se dá dentro do que a lei permite, tendo como objetivo a economia tributária para o contribuinte.

Sobre a elisão fiscal, Roberto dos Santos<sup>62</sup> discorre:

"Cumpre observar, que a doutrina de direito tributário universalmente reconhece um legítimo direito do contribuinte de planejar sua atividade, a fim de proceder ao mínimo recolhimento de tributos, desde que obedecidos certos limites legais."admite-se geralmente que todo o contribuinte goza de inteira liberdade para dispor os seus negócios de maneira que pague o menor imposto possível", pois como bem lembrou Diva Prestes M. Malerbi, "...toda pessoa é livre para direcionar sua atividade econômica de modo a pagar o menor tributo, bem como para eleger, dentre as formas jurídicas oferentes pelo direito positivo, a que o conduza a um encargo tributário menos gravoso."

Se ante uma lei que passe a tributar de modo violento a aquisição de imóveis o contribuinte, com o intuito de evitar a tributação passe a locar em prazo cada vez maior o imóvel pretendido, evita a incidência do tributo majorado, e, mais uma vez, não comete infração alguma.

O contribuinte ao optar por uma forma menos onerosa de pagamento de tributos, dentro dos ditames da lei, não comete infração alguma. Isso significa planejamento tributário, expressão também utilizada pelos norte-americanos para designar a elisão fiscal, em que o agente tem o direito de escolher legalmente as situações menos onerosas.

Acerca do tema, Antônio Correa<sup>63</sup> se posiciona da seguinte forma:

"O contribuinte tem o direito de estruturar seus negócios ou atividades da maneira que melhor entender conveniente para atingir os objetivos a que se propôs. Essa estruturação tem o escopo de diminuir os custos do empreendimento, entre eles, a redução da carga tributária, visando o pagamento dos impostos em quantia melhor."

<sup>62</sup> FERREIRA. Roberto dos Santos. Crimes Contra a Ordem Tributária. Ed. Malheiros. 2002. p.46.

<sup>63</sup> CORRÊA. Antônio. Ob. Cit. p. 27.

Esta é uma das principais distinções entre elisão fiscal e evasão fiscal. A evasão fiscal ocorre quando o contribuinte não transfere ou deixa de pagar integralmente ao Fisco uma parcela a título de imposto, considerada devida por força de determinação legal. É a modalidade dolosa, ilícita, intencional, de frustrar a satisfação do tributo devido. É sinônimo de sonegação. Os norte-americanos a chamam de *tax evasion*.

Muito se tem discutido acerca da elisão fiscal como um ato que vai de encontro aos princípios legais e morais do Direito tributário, por constitui-se em uma forma legal de se fugir ao pagamento de tributos, ou seja, de economizar tributos, de minimizar as despesas tributárias dentro do que a lei permite.

Acerca do assunto, o Supremo Tribunal Federal já se pronunciou alegando que quando o contribuinte, sem fraudar o fisco, adotar interpretação da lei, capaz de reduzir a carga tributária, não estará adotando conduta criminosa, findando por decidir:

"CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA - ICMS - ALÍQUOTAS DIFERENCIADAS - CREDITAMENTO - FRAUDE. A fraude pressupõe vontade livre e consciente. Longe fica de configurá-la, tal como tipificada no inciso II do art. 1º da Lei 8.137/90, o lançamento do crédito, considerada a diferença das alíquotas praticadas no Estado de destino e de origem. Descabe confundir interpretação errônea de normas tributárias, passível de ocorrer quer por parte do contribuinte ou da Fazenda, com o ato penalmente glossado, em que sempre se presume o consentimento viciado e o objetivo de alcançar proveito sabidamente ilícito.<sup>64</sup>

Logo pode-se concluir que, o sistema jurídico brasileiro admite a possibilidade de o contribuinte planejar seus atos e negócios de forma a não pagar tributo, ou a incidir a menor carga tributária possível, ou até mesmo de forma a postergar o momento em que deva recolher algum tributo. Tal direito decorre da própria

---

<sup>64</sup> HC no. 72.584-8, Rel. p/acórdão: Min. Marco Aurélio. Informativo STF no. 29,8-5-96, p.3. Repertório IOB de Jurisprudência no. 12/96, p.197, texto no. 3/12090.

liberdade de fazer ou deixar de fazer alguma coisa que não seja vedada ou exigida pela lei, transcrita no art. 5º, II da Carta Maior.

Essa "liberdade" de planejar seus atos e negócios, decorrente do próprio princípio da liberdade acima citado, vem encontrando cada vez mais limites, no sentido de coibir determinadas práticas tendentes a evitar, de forma dolosa, o pagamento de tributos, principalmente com o advento da Lei Complementar no. 104, de 10 de janeiro de 2001, já citada, considerada norma *antielisão*, a qual trouxe alterações ao art. 116 do Código tributário Nacional, acrescentando-lhe o parágrafo único, com a seguinte redação:

"A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária,"

Note-se, porém, que necessário se faz o estabelecimento de lei ordinária, para o devido atendimento do parágrafo único do art. 119 supra, o qual só terá sua plenitude para efeito de vigência, quando da lei ordinária referida.

Vale lembrar que, independente de tais exigência, a norma antielisão vem demonstrar o esforço da Administração tributária, no sentido de coibir determinadas práticas danosas ao erário público e à sociedade<sup>65</sup>.

---

<sup>65</sup> Vale lembrar que a referida Lei Complementar, inserida no texto constitucional através de Emenda, que amplia a competência tributária, pode ter sua validade contestada, por ferir determinados princípios constitucionais, como o art. 60, § 4º, inciso IV, que diz que não será objeto de deliberação proposta de emenda constitucional tendente a abolir os direitos e garantias individuais.

## 5. A SONEGAÇÃO FISCAL

### 5.1 A Sonegação Fiscal

No Brasil, a sonegação fiscal remonta ao período colonial quando, de maneira acintosa, o país era espoliado por Portugal, através de fiscais e juizes corruptos que enriqueciam as custas do povo brasileiro.

Durante o período colonial, também já se tinha o contrabando de pedras preciosas, principalmente o diamante, além do pau-brasil e do ouro que saíam do país em quantidades vultuosas.

A Lei 4.729/65 definiu o crime de sonegação fiscal. Acerca deste diploma legal, Andrade Filho<sup>66</sup> comenta:

"Os crimes de sonegação fiscal foram definidos pela Lei 4.729/65, que representou a etapa mais importante da evolução legislativa sobre crimes relacionados com o descumprimento de obrigação tributária, iniciada em 1964, com a Lei no. 4.357, de 16 de julho daquele ano, que criou a forma equiparada de apropriação indébita de tributos, sempre que valores retidos pela fonte pagadora de rendimentos não fossem carreados para a Fazenda Pública".

As raízes culturais da sonegação se firmaram através do tempo, encontrando, sobretudo, o respaldo e a convivência do setor público, em que legisladores e agentes econômicos se confundem no exercício das mesmas funções políticas. Note-se que nos dias atuais não se vê muita diferença. A exemplo disso, pode-se citar as últimas reportagens acerca dos escândalos e CPIs envolvendo partidos políticos em esquemas de corrupção e sonegação fiscal.

Um estudo acerca da sonegação fiscal realizado atualmente pelo IBPT - Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário, relata que o quantitativo de dinheiro acumulado pelo caixa 2 nas empresas brasileiras chega a aproximadamente R\$ 1 trilhão no ano de 2004, volume financeiro este formado pelo não pagamento de tributos que, segundo o instituto, já atinge 29% das companhias instaladas no Brasil.

---

<sup>66</sup> ANDRADE FILHO. Edmar Oliveira. Ob. Cit. p. 52.

"Do total do faturamento das empresas declarado, estimado em R\$ 2,6 trilhões, 39,2%, ou R\$ 1,028 trilhão, estão na chamada conta "por fora".<sup>67</sup>

O mesmo estudo do IBPT levantou que 67% das pequenas empresas independente de suas atividades, sonegam tributos, sendo vistas pela pesquisa como as "campeãs em dar chapéu no governo", conseqüência da falta de fiscalização., tendo em vista que apenas 0,22% das empresas brasileiras são fiscalizadas.

Cada vez mais a sonegação se constitui na vergonha nacional, já que se entende, constitucionalmente, que o imposto é de todos e para todos, e que, como bem comum, tem enveredado por caminhos diametralmente opostos às suas reais finalidades, isto a começar por aqueles que elaboram as leis, para delas tirarem proveito próprio, quando não as cumprem. Além disso, há ainda um efeito moral, ou seja, a sociedade ainda não adquiriu a cultura de vê na sonegação fiscal um ato criminoso, doloso à ela mesma, chegando, na maioria das vezes, a ver tal ação como um ato heróico dos que conseguem enganar o Fisco.

Também, como conseqüência destas ações danosas ao erário público, para manter-se cumpridor de sua tarefa de promover o bem social, na grande maioria das vezes, o Estado se utiliza de mecanismos outros como o aumento da carga tributária de forma voraz, injusta e, por vezes até ferindo princípios constitucionais, sobrecarregando os que são fiéis cumpridores da lei e, de certa forma, beneficiando a delinqüência fiscal, tendo em vista que, atualmente no Brasil, quem sonega tem uma vantagem muito grande. Como se vê, através da tributação pode o Estado tanto incentivar uma atividade e de interesse para o bem estar da comunidade, como por meio do tributo, criar um obstáculo a determinada atividade lícita, contrária aos interesses públicos e sociais.

Como exemplo prático e atual dessa ação estatal, vale ressaltar os benefícios fiscais concedidos pela Prefeitura Municipal de Fortaleza e também pelo Governo do

---

<sup>67</sup> Dados extraídos da revista ISTOÉ, no. 1871, de 24/08/2005. "Estes valores são questionados pelo Ex-secretário da Receita Federal Everardo Maciel, especialista em Direito Tributário, o qual considera o estudo de credibilidade duvidosa.

Estado, os quais concederam o Refis<sup>68</sup> para os débitos de IPTU e ISS e ICMS, respectivamente. Ora, nada contra a concessão de benefícios fiscais, mais tais atos beneficiam os maus pagadores que se beneficiam da lei e atrasam propositadamente seus tributos, além de prejudicar os que pagam em dia e não recebem nenhum benefício ou prêmio por manter suas obrigações tributárias em dia.

### *5.1.1 Aspectos Legais da Sonegação Fiscal*

A primeira Lei específica acerca do tema sonegação fiscal data de 14.jul. 1965, Lei no. 4.729. Antes desta Lei, as únicas fraudes fiscais penalmente sancionadas em nosso direito eram o contrabando (importação ou exportação de mercadoria proibida) e o descaminho (importação ou exportação de mercadoria à margem da necessária tributação), previstos no art. 334 do Cód. Penal ainda vigente. Anterior à lei supra, houve a equiparação ao crime de apropriação indébitas condutas elencadas no art. 11 da Lei 4.357 de 16.jul. 1964.

Andrade Filho<sup>69</sup> relata este período da história:

"No Brasil, a problemática da evasão tributária não mereceu um capítulo especial no Código Penal de 1940, que se limitou a tratar dos crimes relacionados com a cobrança de tributos e contribuições apenas quando arrolou como conduta reprovável o contrabando de mercadorias. A sonegação fiscal só passou a ser considerada como crime após o advento da Lei 4.729, de 14-7-1965, que elegeu quatro condutas reprováveis de diminuição ou supressão de tributo, adotando como elementos nucleares a falsidade ideológica e a falsidade material, que já estavam contempladas no Código Penal."

Em 1964, estando o país assolado pela turbulência constitucional que findou na Revolução de 64, o Brasil passou a ser comandado pelo poder militar, passando a reformular sua estrutura jurídica, econômica e social. Como uma das conseqüências desta nova estruturação, surgiu a Emenda Constitucional n. 18, de 1º de dezembro de 1965, que disciplinou o Sistema Tributário Nacional.

Sobre este período conturbado da história brasileira, relata Antônio Corrêa<sup>70</sup>:

---

<sup>68</sup> Refis - Recuperação de débitos fiscais através de descontos de multas e juros, os quais poderão ou não ser parcelados, a critério da autoridade administrativa.

<sup>69</sup> ANDRADE FILHO. Edmar Oliveira. Op. cit. p. 32.

<sup>70</sup> CORRÊA. Antônio. **Dos crimes Contra a Ordem Tributária**. [s.l.]: Saraiva, 1996. p. 21

"Atacou-se a resistência que poderia ser esboçada pelo poder econômico, que exerce influência aberta para beneficiar os grupos dominantes, através da criminalização de fatos que caracterizavam a sonegação de tributos e da produção de bens necessários para a subsistência da população. Tinha-se em vista auferir arrecadação financeira que suportaria os gastos com as reformas sociais que justificavam a tomada do poder mediante a quebra da ordem constitucional do País, alçando o seu desenvolvimento e a elevação do nível de vida da população através do aumento da produção."

Devido à precariedade da arrecadação e à flexibilização das leis por força do momento, a criminalização de fatos econômicos foi vista como uma forma de aumentar a própria arrecadação, tendo em vista o respeito da população às leis e como a finalidade de solucionar os problemas econômicos e financeiros do país, que se encontrava em um notório desajuste.

Para disciplinar o variado universo de condutas de evasão tributária, editou-se a Lei 4.729/65, definidora do crime de sonegação fiscal<sup>71</sup>.

COSTA. CLÁUDIO<sup>72</sup>, em sua obra intitulada Crimes de Sonegação Fiscal, analisa a lei 4.729/65 da seguinte forma:

"A Lei 4.729, de 14.jul.65, editada durante o governo Castello Branco, sob a égide do golpe militar de 1964, foi realmente a primeira a cuidar de maneira específica, sob o prisma penal, da sonegação de tributos".

É de se notar que o conceito legal de sonegação encontrava seu fundamento na supressão ou redução praticadas através dos mais diversos meios e procedimentos pelos agentes econômicos contra a fazenda pública, e classificava os seguintes casos de sonegação fiscal:

I - Omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;

II - Fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

---

<sup>71</sup> Antes da referida lei 4.729/65, apenas a falta de repasse, à Previdência Social, das contribuições descontadas de empregados era considerada como forma equiparada de apropriação indébita, nos termos do art. 86 da Lei no. 3.807/60.

<sup>72</sup> COSTA. Cláudio. Crimes de Sonegação Fiscal. Editora Revan. Rio de Janeiro. 2003. p. 21

III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura ou duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento ou livro exigido pela lei fiscal;

IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;

V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa à venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornece-la em desacordo com a legislação.

Com o advento da lei, várias questões doutrinárias e jurisprudenciais foram resolvidas, como a lacuna existente no ordenamento jurídico no que se referia ao princípio da reserva legal, em relação à condutas tão diversas como a declaração falsa, a omissão de informações; a adulteração de notas ou faturas, entre outros.

No entanto, referida lei ainda não fora suficiente para combater a prática da sonegação fiscal, conforme relata Andrade Filho<sup>73</sup>:

"... a lei 4.729/65 jamais chegou a cumprir seu desiderato de combater a sonegação fiscal, talvez por desídia do aparelho fiscal estadual, que, ao que parece, nunca se convenceu sobre qual seria a melhor política: contar com a receita que representava multa ou despender recursos financeiros para processar e encarar os sonegadores."

Com a Constituição de 1988, transbordando de institutos liberais e sociais, o país viu-se no problema da pequena massa de contribuintes e na renda nacional, em completo declínio. A inflação, até então incontrolável, assolava o país e levava grande parte da população ao empobrecimento e à miséria.

Foi então que, o Poder Executivo, na pessoa do então Presidente Fernando Collor de Melo, editou as Medidas Provisórias n. 153 e 156, de 15 de março de 1990, Medidas estas que foram revogadas pela também Medida Provisória de n. 175, sem nenhuma justificativa.

---

<sup>73</sup> ANDRADE FILHO. Edmar Oliveira. Ob. cit. p. 33.

Não tendo sido votada pelo Poder Legislativo, não poderia ser considerada lei, e nem ao menos tipificar crime, tendo em vista os princípios constitucionais assegurados pela Constituição em vigor. Alie-se a isto, o princípio da anterioridade, pela ausência de norma anterior à medida provisória que configurasse crime.

A partir de então, evitou-se instituir delitos através de Medidas Provisórias e o Congresso Nacional aprovou então, ao projeto de Lei que transformou-se na Lei 8.137/90, nos mesmo teor das Medidas Provisórias anteriores.

Transcrevendo as palavras de Cláudio Costa<sup>74</sup> acerca da Lei 8.137/90 e deste período de nossa história:

"A edição da Lei 8.137/90 se deu durante o governo de Fernando Collor, no curso de um movimento de ampliação do direito penal e recrudescimento das sanções penais, explicitamente contemporâneo à implantação do projeto neoliberal na América Latina. Esse movimento de política criminal do Estado neoliberal teve como marco cronológico, justamente o início da década de 90. Esse movimento, se por um lado atingia a criminalidade, substituindo o tratamento social da miséria pelo tratamento penal, diante da necessidade de redução do Estado, por outro lado, trazia a utilização simbólica do direito penal em face da chamada criminalidade do colarinho branco, funcionando como legitimador do sistema e mascarando sua face perversa de exclusão do pequeno investidor, do microcapitalista, e assegurando a proteção de interesses dos grandes aglomerados financeiros supranacionais."<sup>75</sup>

A lei 8.137/90 disciplinou inteiramente a matéria tratada na Lei 4.729/65<sup>76</sup>, contemplou, em grande parte, as condutas já apenadas pela lei 4.729/65, não se limitando a isto, porém, alargando em muito o aspecto apenador daquele diploma anterior, não apenas no que tange às condutas incriminadas, com principalmente, com o recrudescimento das penas cominadas.

---

<sup>74</sup> COSTA. Cláudio. Ob. Cit p. 26.

<sup>75</sup> Sobre esta transcrição vale salientar que, a primeira legislação a sofrer implemento foi a Lei 7.429/86, que tratava dos crimes contra o sistema financeiro nacional. Conforme os dizeres de Cláudio Costa, "tal lei é claramente um instrumento de proteção ao monopólio financeiro dos grandes bancos, visando a repressão das operações financeiras que não sejam controladas pelos aglomerados bancários".

<sup>76</sup> Andrade Filho defende a idéia que a lei 8.137/90 não revogou expressamente a lei 4.729/95, questionando sobre qual delas deverá ser aplicada a determinado caso concreto. Nos termos do art. 5º da Lei de Introdução ao Código Civil, a Lei 8.137/90 deveria prevalecer, tendo em vista tratar-se de lei mais recente, e assim sendo, a antiga Lei estaria revogada. Alguns diplomas normativos editados passados entendem que a lei 4.729/65 continua eficaz, ao lado da lei 8.137/90, principalmente quando se trata de delitos mais gravemente apenados pela lei posterior, mas este entendimento já não é prevalecente. O autor finda por acatar o entendimento quanto à revogação da lei 4.729/65.

Mesmo regulando inteiramente a matéria da Lei 4.729/65, a Lei 8.137/90 o fez de modo diverso, transformando os delitos tributários, antes formais, em crimes materiais ou de resultado, tornando também, ainda mais severa, a sanção penal, em relação ao diploma anterior.

Sobre tal transformação César de Faria Júnior relata:

"Realmente, observa-se que o caput do art. 1º da Lei 8.137/90 exige um resultado, sem o qual não se perfaz o crime tributário, "supressão ou redução do tributo estabelece, nos seus vários incisos, as condutas, as formas através das quais o agente obtém aquele resultado, semelhante ao estelionato previsto no art. 171, do Código Penal. Assim, não se pode falar em crime de estelionato sem a obtenção da "vantagem ilícita, em prejuízo alheio", de igual modo, não se pode dizer ter havido crime contra a ordem tributária ( art. 1º), sem a comprovação da "supressão ou redução do tributo", o que deve ocorrer, portanto, antes da ação penal, na via especializada, própria para resolução dessa questão, que é de Direito Tributário."

Vale ressaltar que a lei 8.137/90, muito embora se diga, abreviadamente, tratar-se da lei de crimes contra a ordem tributária, trata, na verdade, a lei, dos crimes contra a ordem tributária e as relações de consumo. Nos termos propostos no presente trabalho, no entanto, abordar-se-á prioritariamente os aspectos tributários e penais dos crimes contra a ordem tributária.

O primeiro capítulo da Lei supra, é composto de duas sessões, a saber: dos crimes praticados por particulares, constantes nos arts. 1º e 2º, e dos crimes praticados por funcionários públicos, referidos no art. 3º.

O segundo capítulo, composto dos artigos 4º a 7º, descreve condutas típicas de crimes contra a ordem econômica e das relações de consumo, seguido pelo capítulo terceiro, o qual dispõe sobre as penas de multas aplicáveis aos crimes contra a ordem tributária. Por fim, o quarto capítulo que compreende os arts. 11 a 23, arrolam as disposições gerais relativas à aplicação da lei.

Em análise ao art. 1º da nova lei tributária verifica-se que a mesma conceitua os delitos cujas ações físicas são descritas em várias cláusulas, inserindo na primeira seção, os delitos praticados por particulares, conforme dito antes, com a seguinte redação:

"Art. 1º - Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias  
."

Note que, a tipicidade do crime está na "supressão" ou "redução" do tributo. Enquanto a Lei 4.279/65 tinha como núcleo do tipo a fraude, consubstanciado nos verbos utilizados para definir todas as condutas elencadas no art. 1º daquele diploma legal, na Lei 8.137/90, a fraude passou a ser o modo "da realização do tipo que se concretiza com a supressão ou redução dos tributos. Logo, a fraude domina amplamente como modo de execução.

Abaixo demonstrar-se-á alguns dos atos descritos na lei, os quais demonstram que a fraude é o modo de execução dominante do delito:

1) Art. 1º, I - Omitir informação ou prestar declaração às autoridades fazendárias - fraude por meio de falsidade;

2) Art. 1º, II - fraudar inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação em documento ou livros fiscais;

3) Art. 1º, III - falsificar ou adulterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda ou outro documento tributável - fraude por meio de falsidade;

4) Art. 1º IV - elaborar, emitir, distribuir, fornecer e utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato - fraude por meio de falsidade;

5) Art. 1º V - negar-se ou deixar de emitir nota fiscal ou fornecê-la em desacordo com a legislação - fraude por meio de falsidade;

6) Art. 2º, I - Fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar uma fraude - fraude por meio de falsidade;

7) Exigir, pagar ou receber parcela de incentivo fiscal indevidamente - fraude.

Todos os tipos contidos na lei supra são dolosos, ou seja, exigem uma vontade livre e consciente de realizar um crime contra a ordem tributária. Exige a lei o dolo específico, tendo em vista a intenção dirigida para um resultado especial, que é o de suprimir ou reduzir o tributo devido. Como a única previsão de delito culposos que se tem na Lei 8.137 de 27.12.90 refere-se a alguns tipos relativos aos crimes contra a relação de consumo - art. 7º, parágrafo único - não se cogita, mesmo, da existência da modalidade culposa, em sede de crimes contra a ordem tributária e equiparados de que cuidam os artigos 1º, 2º e 3º da Lei 8.137 de 27.12.90.

No entendimento de Antônio Corrêa<sup>77</sup>:

"Esta forma de delito não comporta tentativa porquê até o momento final do prazo para cumprir a obrigação acessória, em regra, com data e assinatura do sujeito passivo, ela não produz efeitos. Mas, agindo e completando-o, lançando a firma, estará consumado com a sua entrega na repartição."

Muito ainda se teria a analisar acerca das condutas e dos tipos expressos na lei 8.137/90, no entanto restringir-se-á o presente estudo a estes pequenos comentários, tendo em vista a necessidades de abordar-se sobre outros tópicos relacionados ao tema, para melhor se atingir os objetivos inicialmente propostos.

### *5.1.2 Causas da Sonegação Fiscal*

É de conhecimento de todos que, quando o contribuinte comete um ilícito penal tributário, embora haja tipificação em lei específica, definindo como crime e prescrevendo até penas restritivas de liberdade, atualmente no Brasil, dificilmente tal infrator será punido<sup>78</sup>.

Nos Estados Unidos, entre outros países que seguiram o seu exemplo, a sonegação de tributos é um dos crimes mais severamente punidos, a ponto de o

---

<sup>77</sup> CORRÊA. Antônio. Ob. Cit. p. 100.

<sup>78</sup> Em exemplo bem recente pode-se citar o ex-governadores de São Paulo, Celso Pitta e Paulo Maluf, os quais estão sendo processados por desvio de verba pública, corrupção e sonegação fiscal, e encontram-se em plena liberdade.

famoso gangster ALFHONSO CAPONE ter sido condenado a 11 anos de prisão, pela sonegação do Imposto de Renda, enquanto conseguia sair ileso de todos os processos que haviam sido movidos pelas numerosas chacinas que praticara. Um exemplo mais recente da postura tributária e legal deste país foi a condenação do ganhador do primeiro Reality Show que fora atualmente condenado a 18 anos de prisão por não ter declarado no Imposto de Renda o prêmio ganho na TV.

Pode-se identificar através de estudo detalhado, uma série de causas levantadas para justificar a sonegação fiscal.

a) causas legais - constantes elevações de alíquotas, falhas na aplicação de penalidades, interpretação restrita da legislação sobre o sigilo de dados;

b) causas administrativas nos Poderes Executivo e Judiciário - deficiência nas três esferas de poder; descontinuidade administrativa; falta, desvio ou inadequação de recursos humanos, materiais e tecnológicos; deficiência no setor de processamento de dados; inconsistência dos cadastros de pessoas físicas e jurídicas; entraves à fiscalização; insegurança dos agentes do fisco; ineficácia da fiscalização, da cobrança e da aplicação de penalidades; falta de defesa dos agentes do fisco pelo governo; morosidade na solução dos processos administrativo fiscal e, por último, o mais discutido do momento, a corrupção.

c) Causas econômicas - Economia informal; concorrência entre as empresas e recessão.

d) Causas sócio culturais - Falta de educação e consciência tributária dos contribuintes; falta de vontade política para combater a sonegação e, falta de consenso na imposição tributária, de credibilidade do governo e de transparência na aplicação do produto da arrecadação.

e) Causas ilícitas - Prevaricação e corrupção administrativa e de agentes do fisco;

f) Concorrência desleal - Como o sonegador não recolhe aos cofres públicos os tributos devidos, conseqüentemente, oferece as mercadorias com o preço muito inferior aos de seus concorrentes, causando assim a insolvência destes caso não sejam tomadas as providências por parte do poder tributante.

g) Crimes contra a sociedade - os tributos sonegados deixam de ser aplicados em obras de importância para a sociedade ( hospitais, escolas...)

Atualmente, tais fatores foram acrescidos por justificativas como dificuldades financeiras, a escolha entre a manutenção da empresa e dos assalariados e o pagamento de tributos, alta carga tributária, além dos altos índices atuais de corrupção envolvendo entidades governamentais, tornando a atividade estatal cada vez mais desacreditada por conta da falta de fiscalização e de punição aos envolvidos.

### *5.1.3 Principais Tipos de Sonegação Fiscal*

Muitas são as formas utilizadas pelos contribuintes para sonegar tributos. Em pesquisa realizada pelo Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário - IBPT, de 2002 a 2004<sup>79</sup>, 29,45% das empresas pesquisadas apresentaram um "forte índice de sonegação fiscal", sendo o comércio o responsável pelo maior número de empresas que praticam algum tipo de sonegação fiscal, com indícios de 31,23%, seguido pela indústria, com indícios de sonegação em 27,02% das empresas. Em termos de valores, a indústria é o setor campeã.

Os indícios de sonegação fiscal por porte são maiores nas pequenas empresas, chegando a 63,66%, seguido pelas médias empresas com indícios de 48,94% e pelas grandes empresas com um percentual de 27,13%.

Segundo dados do estudo, os tributos mais sonegados são o Imposto de Renda, (27,02%), o ICMS (26,95%), PIS e Cofins (23,43%), CSLL (24,81%), ISS (25,66%), IPI (18,85%), INSS (29,47%), entre outros.

<sup>79</sup> Dados extraídos do site [www.ibpt.com.br](http://www.ibpt.com.br). Artigo publicado na folha online. Fabiana Futema. Pesquisa realizada em 20/01/2006. O estudo utilizou como amostra os dados de 7.437 empresas em todos os setores da economia brasileira e de portes diferenciados.

No mesmo estudo, o IBPT elencou os principais tipos de sonegação ou fraude fiscal. Entre eles:

1. Venda sem nota; com "meia" nota; com "calçamento" de nota; duplicidade de numeração de nota fiscal;

2. Compra de notas fiscais;

3. Passivo fictício ou saldo negativo de caixa;

4. Acréscimo patrimonial a descoberto (do sócio);

5. Deixar de recolher tributos descontados de terceiros;

6. Saldo de caixa elevado

7. Distribuição disfarçada de lucros

8. Alienação de bens ou direito ao sócio ou pessoa ligada por valor inferior ou superior ao de mercado, entre outros...

#### *5.1.4 A Carga Tributária como Justificativa para a Sonegação Fiscal*

Após a análise feita acerca dos tributos, sua evolução, espécies e princípios e até da sonegação fiscal, far-se-á uma breve explanação acerca da carga tributária brasileira, para um entendimento do tema.

Entende-se por carga tributária a relação entre o total da arrecadação dos tributos no país e o Produto Interno Bruto (PIB), sendo, portanto, resultado da divisão de toda a arrecadação tributária nominal pelo valor nominal do PIB.

Somente há aumento de carga tributária quando a arrecadação cresce proporcionalmente mais que o PIB, excluindo-se quaisquer efeitos da inflação; logo,

quando o crescimento econômico é fraco, a tendência da carga tributária é diminuir por conta da redução da arrecadação. No caso da arrecadação continuar crescendo e a carga tributária também, significa que a carga tributária está aumentando de forma desproporcional. Isto é o que vem acontecendo no Brasil.

Estima-se elevado, em nosso país, o índice de sonegação fiscal. Entende-se que, as causas se explicam por razões diversas, conforme citado anteriormente, não se aceitando afirmações de que somente a elevada carga tributária pudesse explicar tal fenômeno. Basta considerar que países, cujos impostos diretos são muito mais onerosos do que os do Brasil, apresentam baixo índice de sonegação e de economia informal, como por exemplo a Suécia, a Dinamarca, a Alemanha, entre outros. Da mesma forma que a sonegação também não é prática de apenas de uma ou outra categoria profissional, ela estende-se, de forma ampla, a vários segmentos da sociedade, em todos os continentes.

A carga tributária brasileira é uma das maiores do mundo, quando comparada com a de outros países e levado em consideração o retorno em benefícios sociais, muito pequeno em nosso caso. Na verdade, muitos países têm uma carga tributária alta em relação ao PIB, como nos exemplos citados, Suécia( 52%), Canadá e Espanha (35%) e Japão (30%), todos países ricos. A qualidade do gasto público ainda é um problema em nosso país, o que ratifica-se a idéia de que o problema não chega a ser somente de arrecadação, mais também da forma, da qualidade em que esse dinheiro é aplicado.

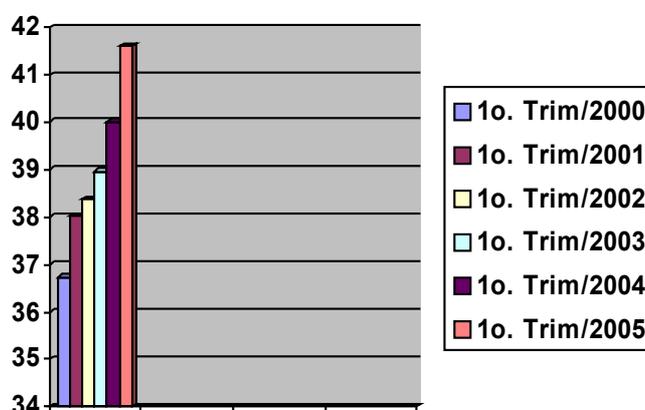
Aliado a tudo isso, a voracidade arrecadadora do governo que precisa de superávit crescente para fazer face às dívidas contraídas, o tem levado a flexibilizações das garantias constitucionais, como exemplo disso, pode-se citar a autorização legislativa à Receita Federal para que promova o cruzamento de dados da movimentação bancária do contribuinte, através da contribuição provisória sobre a movimentação financeira - CPMF, e que finda por levar por terra a garantia constitucional da quebra do sigilo bancário exclusivamente por ordem judicial.

Nos últimos 50 anos, a carga tributária brasileira em relação ao PIB aumentou em 137,5%, se equipararmos à carga tributária em 1953, que era de 15,2% e a

carga de 2003, que atingiu 36,1%. É bem certo que a complexidade da atividade econômica evoluiu e as bases da tributação de hoje também são bem mais complexas. Segundo dados do IBPT<sup>80</sup>, entre 1980 e 1989 a carga tributária manteve-se praticamente estável, variando de 24,5% para 24,1%. A partir de 1990 ela entra em um processo de crescimento contínuo, chegando a 36,1% do PIB em 2003 e atingindo a margem de 41,6% em 2005.

De acordo com os estudos do IBPT, "a carga tributária brasileira totalizou R\$ 181,7 bilhões no primeiro trimestre de 2005, contra R\$ 158,32 bilhões no mesmo período de 2004.

O gráfico a seguir mostra o crescimento da arrecadação tributária em relação ao PIB nos primeiros trimestres dos últimos cinco anos, que passou de 38,02% para 41.6% em 2005.



Dados extraídos do site [www.ibpt.com.br](http://www.ibpt.com.br)

Não seria nada demais se parte dessa arrecadação financiasse o investimento naquelas áreas em que o Estado deve estar presente, o que não vem acontecendo. É uma carga tributária compatível com a de países ricos, como Alemanha e Canadá, conhecidos pela excelência dos serviços públicos que

<sup>80</sup> IBPT - Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário. Dados do IBPT disponíveis no site <http://ibpt.com.br>.

oferecem a seus cidadãos. No Brasil, o Estado não cumpre seu papel, mas cobra caro assim mesmo.

De forma igualmente perversa, a carga tributária vitima as empresas que pagam impostos sobre tudo: o faturamento, o lucro, a folha de pagamento. O peso dos tributos sobre a atividade produtiva é praticamente o dobro da média mundial, com efeitos negativos de toda ordem, entre o principal desses efeito, a sonegação fiscal<sup>81</sup>.

Não se pode esquecer que, aliado a tudo isso, um outro fator do crescimento da carga tributária brasileira de maneira acelerada se deu pelo fato da despesa ter crescido de maneira igualmente rápida depois da promulgação da Constituição de 1988. Fato no mínimo irônico, tendo em vista que a Constituição de 1988 era chamada carinhosamente de "Constituição cidadã".

---

<sup>81</sup> Ver artigo publicado na revista VEJA. 12/01/2005, ed. 1887, entitulado O Ilusionismo Tributário da Receita. "Sem combate à sonegação e corte de despesas, tudo o que o governo oferece é aumento da carga tributária, mesmo quando diz que está cortando impostos." (Chrystiane Silva e Carina Nucci).

## 6. SANÇÕES PENAIS TRIBUTÁRIAS

### 6.1 Sanções Penais

A palavra sanção proveio de *sanctio, onis*, feminino latino, supino cognato do verbo *sancire, sancio,, ou sanxi, sanc itum ou sancitum*, que possui o duplo sentido de decretar, proibir, ou ordenar, confirmar, daí o santo, beato ratificado no céu pelo Sumo Pontífice.

Na prática, pode-se observar uma sinonímia entre sanção e pena, que pode, em tese, ser de caráter diverso: pessoal ou patrimonial ou ainda civil ou penal. Já foi-se o tempo em que quase todas as sanções eram patrimoniais. Nas palavras de Beccaria<sup>82</sup> *os delitos dos homens eram o patrimônio dos príncipes*".

As normas que prevêm sanções, sejam elas administrativas, políticas, tributárias ou penais, caracterizam-se como normas de conduta, ou seja, destinam-se a disciplinar comportamentos sociais. A sanção nada mais é do que uma consequência destinada a um sujeito, por conta de um ato contrário ao ordenamento jurídico.

No âmbito tributário, por ser a norma tributária uma norma de rejeição social, sem a sanção, a grande maioria das pessoas não recolheria o tributo, razão pela qual entende-se ser a sanção a causa primeira do cumprimento da norma tributária.

No que concerne às sanções administrativas tributárias e penais tributárias, embora se possa dizer não haver diferença estrutural entre um tipo de sanção e outra, pode-se vislumbrar três dessemelhanças, principalmente quanto à competência legislativa para instituí-las. Em primeiro lugar, enquanto as sanções administrativas tributárias podem ser instituídas pela União, Estados, Municípios e Distrito Federal, relativamente aos tributos de suas competências, as sanções criminais somente podem ser instituídas por leis nacionais de competência exclusiva da União<sup>83</sup>.

<sup>82</sup> Beccaria, Cesare. *Dos Delitos e da Penas*. Martins Fontes, São Paulo, 2002, p. 53.

<sup>83</sup> Cabe privativamente à União dispor sobre o assunto mediante atividade legiferante.. (art. 22, I, da CF/88).

Uma segunda dessemelhança observada é que, enquanto as sanções administrativas são aplicadas pela própria administração, após procedimentos onde são formalmente assegurados os princípios do contraditório e da ampla defesa, as sanções criminais somente podem ser aplicadas pela autoridade judiciária, à baila dos princípios que favorecem e prestigiam a presunção de inocência, até provado em contrário, além da garantia já assegurado do contraditório, da ampla defesa e de outros princípios consagrados pelo Direito Penal. E em terceiro lugar, a sanção em matéria administrativa independe da vontade do autor, enquanto que a sanção penal é aplicada em razão da culpabilidade do agente, que implica a capacidade de compreender sobre a reprovação da sua conduta, uma potencial consciência da ilicitude e da inexigibilidade de conduta diversa. Excluindo-se essas dessemelhanças, pode-se concluir que a sanção penal tributária e a sanção administrativa tributária são estruturalmente idênticas.

A doutrina muito tem discutido acerca do uso da sanção penal em matéria tributária, sob alegativa de que estas existem tão somente para conferir força ao Estado, no sentido de que se arrecade *in totum* o tributo. É bem certo que, se a aplicação da penalidade administrativa fosse o bastante para reduzir a sonegação e a atuação dos funcionários responsáveis por tal controle de fiscalização e arrecadação fosse mais eficaz, desnecessário seria a aplicação de penas restritivas de liberdade. Diante de tal ineficiência do Estado para arrecadar, surge a aventada necessidade da sanção penal, de discutível constitucionalidade, para compelir o contribuinte no rumo da legalidade tributária.

No âmbito dos crimes contra a ordem tributária, acertadamente ou não, o legislador brasileiro elencou na Lei 8.137/90, algumas condutas relacionadas ao dever de pagar tributos devidos e classificou-os como crimes, cominando sanções não somente administrativas, mais também penais, para quem realizá-las<sup>84</sup>. Selecionou entre os bens jurídicos mais importantes para a sociedade, os que

---

<sup>84</sup> É importante ressaltar que, existe autonomia entre as sanções penais e administrativas e que o ordenamento não exclui a concomitância da responsabilidade civil e penal, que operam, cada qual, nas áreas, de modo independente.

merecem a proteção do Direito Penal, reservando aos autores de tais crimes, penas restritivas de liberdade, cumuladas ou não com penas patrimoniais<sup>85</sup>.

As penas restritivas de liberdade são as mais graves admitidas pelo Direito brasileiro e envolvem fisicamente a pessoa do infrator, por isso mesmo, o legislador resolveu por aplicar um regime jurídico diferenciado para a imposição das mesmas, podendo ser aplicadas somente pela autoridade judiciária, conforme dito anteriormente.

Nas palavras de Hugo de Brito Machado:

"E certo, porém, que o legislador não é inteiramente livre para definir as sanções em uma ou outra das categorias mencionadas, porque em nossa Constituição existem dispositivos que tornam privativa da autoridade judiciária a competência para aplicar sanções que consubstanciem restrições ou à privação da liberdade física e, assim, tais sanções não podem ser utilmente definidas como cíveis ou administrativas. Em outras palavras, as sanções que consubstanciam privação, ou restrição de liberdade física, não podem ser definidas como civis ou administrativas, porque isso implicaria retirá-las do regime jurídico próprio dessa categoria de sanções."

Logo se conclui que, embora o legislador possa selecionar determinadas condutas e classificá-las como crime, atribuindo-lhe e aplicando-lhe sanções, tal definição não pode ser feita da forma que bem entender, subvertendo dispositivo constitucionais, principalmente no que concerne às sanções relacionadas à privação de liberdade. A pretensão punitiva do Estado deve ser interpretada e aplicada em conformidade com o Estado Democrático de Direito, e o direito de punir abarca a garantia de aplicação da pena por uma sentença prolatada sob a égide do devido processo legal e de todas as outras garantias constitucionais.

## **6.2 Prisão por Dívida Tributária**

Rico em polêmicas, tanto no campo doutrinário quanto no campo jurisprudencial, o tema prisão por dívida tributária nos leva a uma profusão de

---

<sup>85</sup> As sanções penais tributárias podem ser pessoais e patrimoniais, ou seja, podem interferir tanto na esfera pessoal, com sanções contra a liberdade de ir e vir das pessoas, tais como a pena privativa de liberdade, a prestação de serviços à comunidade, quanto na esfera patrimonial, com sanções que interferem no patrimônio das pessoas, tais como a multa.

construções teóricas apriorísticas relativamente a questões cotidianas, mediata ou imediatamente relacionadas com as sanções penais tributárias.

A prisão civil constitui-se, atualmente, um dos mecanismos legais de que dispõe o Estado, sujeito ativo da obrigação tributária, para compelir o devedor a satisfazer, na forma e no prazo legalmente definido, o pagamento do tributo. É bem certo que, só se deve lançar mão da sanção penal subsidiariamente, em casos extremos, quando todas as outras formas de controle revelarem-se ineficazes<sup>86</sup>.

A prisão por dívida tributária, embora a Constituição Federal de 1988 proíba a prisão civil por dívida, foi considerada pelo Supremo Tribunal Federal<sup>87</sup>, compatível com a Carta Magna supra, o qual considerou constitucional o art. 2º, inciso II, da Lei 8.137/90, que define como crime *deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou contribuição, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos*. No entendimento deste Egrégio Tribunal, a prisão por dívida vedada pela Constituição é a prisão civil, utilizada como um meio para compelir o devedor a pagar sua dívida, enquanto que a prisão penal considerada na lei dos crimes contra a ordem tributária é a sanção pelo cometimento de um crime.

Contrário a este entendimento, Luciano Amaro<sup>88</sup> discorre:

"Não se alegue que a Constituição somente veda a prisão *civil* por dívida (com as exceções no dispositivo citado) e, por isso, não estaria proibida a prisão penal por dívida. Se a Constituição não admite nem a prisão civil (que seria mera coerção para "estimular" o devedor ao cumprimento de sua obrigação), resulta a *fortiori* vedada a prisão penal."

Conforme discorrido em capítulo anterior, ao legislador coube a prerrogativa de selecionar quais os atos que, diante da legislação tributária, seriam considerados crimes, ante a lei 8.137/90. No entanto, ao selecionar tais circunstâncias, não pode o

---

<sup>86</sup> Com a promulgação da Lei 9.268, de 01.04.1996, a multa, como sanção penal, não mais pode ser convertida em pena restritiva de liberdade, passando a ser considerada "dívida de valor", aplicando-se-lhe as normas da legislação relativa à dívida ativa da Fazenda Pública, inclusive no que concerne às causas, interruptivas e suspensivas da prescrição. (Art. 51, CP, com nova redação determinada pela Lei no. 9.268/96)

<sup>87</sup> Supremo Tribunal Federal. Em 3 de agosto de 1988. Ministro José Celso de Mello Filho. HC no. 77.631-SC.

<sup>88</sup> AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 5ª Edição. Editora Saraiva. São Paulo. 2000. p. 440.

legislador ir de encontro a preceitos constitucionais, conforme vem sendo relatado no presente estudo.

O Prof. Hugo de Brito Machado, em sua obra *Estudos de Direito Penal Tributário*<sup>89</sup>, defende a idéia de que, ao tipificar o atraso de recolhimento do tributo como crime, sujeitando o infrator à pena de reclusão, o legislador contraria frontalmente o art. 5º, LXVII da Constituição Federal, que proíbe a prisão civil por dívida. Considera este comportamento um meio coercitivo para obter-se o pagamento do tributo, tendo em vista que, atraso de recolhimento não configura efetivamente a falta de pagamento deste, mas sim uma postergação do pagamento do tributo, ato que poderá ser apurado posteriormente pela autoridade administrativa.

Acerca do assunto, o Prof. Hugo de Brito<sup>90</sup> se reporta da seguinte maneira:

"A cominação de pena para os que não pagam tributo é na verdade uma atitude extrema de um Estado que não se faz aceitar, que já não consegue o cumprimento espontâneo da lei tributária porque não cumpre sequer seu papel de garantir a segurança pública, o mínimo que se pode dele esperar, vendo-se que a violência domina e assusta a todos em todos os lugares, e já não poupa as próprias instituições policiais incumbidas de sua preservação e repressão."

Nos termos do inciso LXVII do art. 5º da Constituição Federal de 1988, o cabimento da prisão civil é restrito apenas ao inadimplemento voluntário e inescusável de obrigação alimentícia e do depositário infiel. Convém lembrar que o art. 1º do Decreto Lei no. 1.104/70, considerava como depositário infiel aquele que detivesse, por força de lei, valor correspondente a tributo descontado ou recebido de terceiros com a obrigação de o recolher aos cofres da Fazenda Pública, cabendo ao Ministro da Fazenda, mediante parecer fundamentado da Secretaria da Receita Federal, determinar a prisão administrativa, por prazo não superior a 90 dias, do contribuinte que deixasse de recolher aos cofres públicos, o valor do imposto de que era simples detentor.

---

<sup>89</sup> MACHADO. Hugo de Brito. *Estudos de Direito Penal Tributário*. [s.l.]: Atlas, 2002. p. 20-23

<sup>90</sup> MACHADO. Hugo de Brito. *Ob. cit.* p. 23.

Na mesma posição doutrinária, encontra-se Celso Ribeiro Bastos<sup>91</sup>, o qual defende que em tempos modernos, já não se aceita mais prisão do devedor inadimplente, sendo cabível, em seu lugar, a execução do patrimônio do responsável por dívida.

Particularmente, entende-se que, em tempo atuais, onde o Estado se encontra literalmente minado em suas bases por conta dos enormes desfalques causados por um punhado de contribuintes desonestos, que se utilizam de várias artimanhas para iludir o fisco e, assim, não recolher os tributos devidos, causando um grave dano à coletividade, dificilmente tais normas seriam cumpridas se não houvesse a previsibilidade de penas mais duras como a de reclusão. No entanto, ao tipificar como crime com pena de reclusão o atraso de recolhimento do tributo ou contribuição na qualidade de sujeito passivo, o Estado ultrapassa seus limites constitucionais e abusa contra as liberdades públicas, sob a alegativa de que o infrator apropriou-se indevidamente do tributo devido. Desta forma, entende-se ser, realmente, arbitrária e inconstitucional a prisão por atraso no recolhimento de dívida tributária, configurada no art. 2º, II, da Lei 8.137/90. Corroborando com o entendimento do Prof. Hugo de Brito Machado<sup>92</sup>, o atraso no recolhimento configura a situação apenas de um devedor, e não de um "detentor de coisa alheia".

### **6.3 A Extinção da Punibilidade**

A análise da causa extintiva da punibilidade relativa aos crimes contra a ordem tributária expressamente prevista em legislação pertinente, tem sido objeto de intenso debate no meio jurídico.

O instituto da extinção da punibilidade, tratando-se de natureza tributária, foi inserido no ordenamento jurídico com o advento da Lei 4.357/64. Referida lei ao tratar do crime de apropriação indébita, vislumbrou o não-recolhimento, dentro de 90 dias do término dos prazos legais, pela fonte pagadora, dos impostos de Renda e do IPI, discorrendo da seguinte forma:

---

<sup>91</sup> BASTOS, Celso Ribeiro. Comentários à Constituição do Brasil. Editora Saraiva. 2. v. São Paulo. 1989, p. 304.

<sup>92</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Ob. Cit. p. 27.

§ 1º - O fato deixa de ser punível, se o contribuinte ou fonte retentora, recolher os débitos previstos neste artigo antes da decisão administrativa de primeira instância no respectivo processo penal.

Um ano mais tarde, em 14 de julho de 1965, foi publicada a Lei 4.729, que definiu, conforme dito em capítulo anterior, o crime de sonegação fiscal, alterando o momento da quitação da dívida tributária para fins de extinção, quando o agente promover o recolhimento do tributo devido, antes de ter início, na esfera administrativa, ação fiscal própria<sup>93</sup>.

Em 10 de fevereiro de 1967, o Decreto Lei de no. 157, ampliou as possibilidades de extinção da punibilidade nos crimes fiscais, ao abrir a oportunidade para que o recolhimento da dívida tributária fosse feita mesmo após iniciada ação fiscal.

Em 27 de maio de 1981, a Lei 6.910 proibiu a aplicação da regra da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo aos crimes de contrabando e descaminho.

Com o advento da Lei 8.137/90, cujas normas definiram os crimes contra a ordem tributária, econômicas e as relações de consumo, a extinção da punibilidade em matéria tributária passou a ser disposta da seguinte forma:

Art. 14 - Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos nos artigos 1º a 3º quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia."

A polêmica causa extintiva da punibilidade foi revogada, expressamente, no ano seguinte, pelo art. 98 da Lei no. 8.383/91.

Em 1993, eis que surge uma nova tentativa de se implantar o pagamento do tributo como causa de extinção de punibilidade, quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição social, com seus acessórios, antes do

---

<sup>93</sup> Art. 2º - Extingue-se a punibilidade dos crimes previstos nesta lei quando o agente promover o recolhimento do tributo devido, antes de ter início, na esfera administrativa, a ação fiscal própria.

encerramento do procedimento administrativo. Tal dispositivo fora vetado pelo Presidente da República.

Por fim, a Lei 9.249/95, que alterou a legislação do Imposto de Renda e da CSLL, resgatou a possibilidade de pagamento do tributo como meio de extinguir a punibilidade nos crimes fiscais, *quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia*, vislumbrando a matéria no art. 34 com o seguinte texto: "extingue-se a punibilidade dos crimes definidos na Lei 8.137, de 27 de dezembro de 1999, e na Lei 4.729, de 14 de julho de 1965, quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia."

Diante de tantas alterações legais, doutrina e jurisprudência debruçaram-se na interpretação da norma incerta contida no art. 34 da Lei 9.429/95, ocasionando uma gama de variadas posições acerca da matéria. Note-se que o art. 34 da lei supra faz referência ao pagamento, não tecendo nenhum detalhe acerca do pagamento integral ou parcelado.

Partindo-se do princípio que o pagamento extingue a punibilidade, quando efetuado antes do recebimento da denúncia, ou seja, antes do início da ação penal, necessário se faz definir o montante do tributo devido para que o contribuinte possa valer-se de seu benefício legal. Para isso, necessário se faz a exata extinção do procedimento administrativo, o qual definirá o valor devido. Ao contrário, seria permitir ao Estado exigir o pagamento do tributo, muitas vezes indevido, sem dar ao contribuinte o direito de discutir, em via administrativa, o valor da dívida.

Acerca dessa discussão, o Egrégio Tribunal Regional Federal da 1ª Região, pronunciou-se em v. julgado, por voto da Relatora Eliana Calmon, da seguinte forma:

Se o legislador permitiu a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo devido, o Ministério Público federal só poderá deflagrar a ação penal quando escoado o prazo indicado pela Fazenda para a purgação da Glosa. Se assim não

for, estará o MPF, por via oblíqua, obstando que se utilize o contribuinte do favor legal (...)

O art. 83 da Lei 9.430/96 passou a prescrever acerca da matéria da seguinte forma:

Art. 83 - A representação fiscal para fins penais relativa aos crimes contra a ordem tributária definidos nos arts. 1º e 2º da Lei 8.137 de 27 de dezembro de 1990, será encaminhada ao Ministério público após proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente.

Logo se conclui que, a pretensão punitiva está sujeita à condição objetiva de punibilidade, ou seja, a necessidade da definição do crédito tributário, para gerar o direito concreto de punir<sup>94</sup>.

Em julho de 2000, a lei 9.993 deu tratamento específico relacionado com as contribuições sociais de previdência, e com os tipos definidos na lei 8.137/90. Em se tratando de apropriação indébita, ou não recolhimento de contribuições descontados de segurados, a extinção da punibilidade realiza-se quando do pagamento feito antes do início da ação fiscal. Quanto à supressão ou redução de contribuições, a extinção da punibilidade ocorre pela simples confissão da falta antes do início da ação fiscal, ainda que não ocorra o pagamento.

Em 2003, na esteira do aperfeiçoamento e do abrandamento da legislação atinente ao tema da sanção penal, a Lei no. 10.684, denominada Lei do Paes, no seu artigo 9º, extingue a punibilidade do agente, seja pelo parcelamento do débito, condicionado ao pagamento integral, seja pelo pagamento integral do débito tributário, com a seguinte redação:

Art. 9º - É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei 8.137 de 27 de dezembro de 1990, e nos arts. 168-A

<sup>94</sup> "Tal dispositivo foi objeto da Ação Direita de Inconstitucionalidade de no. 1.571, promovida pelo procurador Geral da República, com base em representação dos procuradores da República de São Paulo. Apesar de negar liminar, o Excelso Pretório se posicionou no sentido de que a nova lei não teria criado uma condição de procedibilidade para os delitos tributários." Júnior, Cesar de Faria. Ob. Cit p. 35. A ADIN 1571 ainda não foi julgada pelo Supremo Tribunal Federal.

e 337-A do Decreto-Lei 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal) durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no regime de parcelamento.

§ 1º - A prescrição criminal não corre durante o período de suspensão da pretensão punitiva.

§ 2º - Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos neste artigo quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios."<sup>95</sup>

Sobre o assunto Anderson Furlan<sup>96</sup> comenta:

"Vigora atualmente um tratamento benéfico ao criminoso tributário, o qual pode, a qualquer momento, antes do inquérito policial, durante a ação penal ou até mesmo durante a execução penal, efetuar o pagamento integral do tributo devido e obter o reconhecimento da extinção da punibilidade, desde que o débito seja anterior a 28 de fevereiro de 2003."

Pode-se concluir que, desde a edição da Lei 4.729/65, que definia o crime de sonegação fiscal, até a Lei 8.137/90, ainda hoje vigente, que define os crimes contra a ordem tributária praticados por particulares e os crimes contra a ordem tributária praticados por funcionários públicos, com a revogação do seu art. 14, excetuada pela Lei no. 8.383/91, teve sua eficácia abrandada em troca do pagamento do tributo.

Apesar de inúmeras tentativas legais do Estado para inibir o ilícito tributário, a legislação que trata das sanções penais em matéria tributária vem sofrendo

---

<sup>95</sup> O Superior Tribunal de Justiça, em julgamento de Seção, externou o entendimento de que o mero requerimento de parcelamento antes do recebimento da denúncia bastaria para o reconhecimento da extinção da punibilidade, uma vez que o parcelamento do débito equivale ao pagamento. Recurso especial Penal. Crime Contra a ordem tributária. Art. 34 da Lei 9.249/95. Parcelamento de débito. Extinguimento da punibilidade. L. A terceira Seção desta egrégia Corte, no julgado proferido no RHC 11.598/SC, firmou entendimento no sentido de que a causa de extinção da punibilidade prevista no art. 34 da Lei 9.429/95, está configurada mesmo que o pagamento tenha sido efetuado de forma parcelada, desde que antes do recebimento da denúncia. Precedente. Recurso Especial conhecido e provido. (STJ, Resp. 617.582/SP, 5ª Turma, Rel. Min. Laurita Vaz, DJ de 02.08.2004, p.552.

<sup>96</sup> Furlan. Anderson. Sanções Penais tributárias. Coordenador Hugo de Brito Machado. Editó. Dialética. ICET. São Paulo 2005. p. 99.

constantes alterações, no mais das vezes para abrandar a sua aplicação ou oferecer extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo.

Entende-se que encontram-se aqui interesses antagônicos. Ao extinguir a punibilidade mediante o pagamento, o Estado incita o contribuinte a sonegar e, caso seja fiscalizado, em meio a um universo de contribuintes e de poucos agentes fiscais, pague o tributo sonegado e livre-se da punibilidade. Enquanto isso, contribuintes que recolhem seus tributos de forma correta, sofrem com a concorrência desleal por não conseguirem manter seus preços a nível de competição junto aos sonegadores. Entende-se, desta forma, uma clara afronta ao princípio da isonomia tributária, princípio este que será abordado no capítulo a seguir.

## 7. OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS LIMITADORES DAS LEIS SOBRE SANÇÕES TRIBUTÁRIAS

### 7.1 Princípios Constitucionais Tributários

As normas jurídicas dividem-se em princípios e regras. Por princípio entende-se começo, alicerce, ponto de partida. Etmologicamente encerra a idéia de começo, de base, de origem. Tecnicamente, de acordo com os ensinamentos de Roque Antônio Carrazza<sup>97</sup>:

"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 conectam."

Observa-se que, os princípios são espécies do gênero "norma jurídica" que pertencem a determinado sistema normativo, nele desempenhando um papel de suma importância, importância esta maior que a das regras, por indicarem valores a serem perseguidos e fundamentar grande número de regras. Já as regras estabelecem o que deve ser feito diante de situações fáticas que ela mesma indica.

Em sua obra intitulada *Lei Complementar Tributária*, Borges<sup>98</sup> dá seu entendimento acerca dos princípios:

"É o princípio que iluminará a inteligência da simples norma; que esclarecerá o conteúdo e os limites da eficácia de normas constitucionais esparsas, as quais têm que harmonizar-se com ele."

Os princípios são normas com grau de abstração, relativamente elevado. Quando da aplicação de casos concretos, os princípios, por serem vagos e indeterminados, são aplicados pelo juiz e pelo legislador; no sistema das fontes de direito, constituem-se normas de natureza ou influem no ordenamento jurídico; veiculam na Justiça e no direito, como sangue vital e fundamenta as regras, daí a

---

<sup>97</sup> CARRAZZA. Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional tributário. 3ª editora Revista dos Tribunais. p. 25.

<sup>98</sup> BORGES. José Souto Maior. Lei Complementar Tributária. Ed. Revista dos Tribunais, São Paulo, 1975. p.13/14.

rátio e função normo-genética. Enfim, os princípios estabelecem exigências de otimização, permitem o balancemaneto de valores e interesses, consoante o seu peso e a ponderação de outros princípios eventualmente conflitantes.

O atual Sistema Tributário Nacional tem seu embasamento jurídico no corpo da Constituição Federal de 1988 (CF/88), a partir do art. 145, estendendo-se até o art. 162. É um sistema normativo aberto de regras e princípios e traz inicialmente, os princípios gerais do sistema.

Ao lado dos princípios constitucionais gerais que constituem a base do Ordenamento Jurídico, encontram-se uma série de outros que são voltados especificamente ao sistema tributário. São considerados princípios por oferecerem as diretrizes fundamentais da nossa Constituição Federal em matéria tributária<sup>99</sup>.

Nas palavras de Aliomar Baleeiro<sup>100</sup>:

"O sistema tributário movimenta-se sob complexa aparelhagem de freios e amortecedores, que limitam os excessos acaso detrimentos à economia e à preservação do regime e dos direitos individuais."

A Constituição Federal atribuiu às pessoas de direito publico capacidade política para criar tributos. Esta capacidade denominada competência tributária foi minunciosamente tratada pela Carta Magna para que os contribuintes não ficassem a mercê do arbítrio da União, Estados, Municípios e Distrito Federal, de maneira que a ação estatal de exigir tributos deva seguir todos os parâmetros que a própria

---

<sup>99</sup> Com referência aos direitos expressamente previstos na Constituição, representados pelos princípios constitucionais tributários, verdadeiras limitações ao poder de tributar do Estado, pode-se ainda citar o **Código de Defesa do Contribuinte** como uma tentativa do judiciário de aprimorar as relações jurídicas entre fisco e contribuinte, procedimento este já adotado pelos modelos jurídicos dos Estados Unidos e Espanha. O Código de Defesa do Contribuinte foi elaborado por uma comissão coordenada pelo prof. Torquato Jardim e tendo como integrantes os tributaristas Roque Carrazza, da PUC/SP; Eduardo Botallo, da USP; Paulode Barros Carvalho, da PUC/SP e USP; José Souto Maior Borges, da Universidade Federal de Pernambuco; e Ricardo Lobo Torres, da Universidade do Estado do Rio de Janeiro, tendo como autor do projeto o Senador Jorge Bornhausen, o qual afirmou ser o projeto uma 'revolução cultural na compreensão da Constituição Federal', por ter 'como vetores fundamentais os direitos dos contribuintes e a busca da justiça fiscal.' Tal estatuto tem como principal objetivo garantir extensão, eficácia e efetividade aos direitos fundamentais do contribuinte, além de, conseqüentemente, incluir outros direitos do contribuinte, extraídos não só do Código Tributário Nacional, como, também, por outros dispositivos esparsos na Constituição e nas leis infraconstitucionais.

<sup>100</sup> BALEEIRO. Limitações Constitucionais aos Poder de Tributar. 7ª ed. Editora. Forense. Rio de Janeiro.1997. p. 2.

Constituição delineou, quando se ocupou detalhadamente em dispor, direta ou indiretamente, de matérias tributárias.

O exercício do poder de tributar pode conduzir o Estado a fixar tributos em desacordo com os princípios que a Constituição determina, tais como o da legalidade, da irretroatividade da lei, da capacidade contributiva, da isonomia, do *in dubio pro réu*, da progressividade, dentre outros. Logo, as garantias constitucionais vêm justamente limitá-lo à lei e à Constituição.

Necessário se faz que o Estado-fisco conheça bem o seu papel, os limites a seu poder de tributar, bem como os instrumentos de defesa dos contribuintes, garantidos pela Constituição, para impugnação dos atos ilegais praticados pelas autoridades administrativas. Estes limites a seu poder de tributar constam na própria Constituição, e jamais poderão ser feridos, sob pena de se colocar em questão a função do Estado como cumpridor da sua função social e garantidor da justiça.

Sem a intenção de considerar um ou outro princípio mais ou menos importante, devido a correlação com o tema, far-se-á uma abordagem apenas aos princípios mais relacionados às sanções tributárias, os quais guardam pontos em comum, tanto de âmbito administrativo, quanto de âmbito penal, como o da legalidade dos delitos e das penas, da tipicidade, da capacidade contributiva, do *in dubio pro reu*, da retroatividade benígna, e o princípio do devido processo legal.

## **7.1 Princípio da Legalidade**

Pode-se entender o princípio da legalidade em dois sentidos, a saber, o de que deve ser cobrado mediante o consentimento daqueles que o pagam e o de que o tributo deve ser cobrado segundo normas objetivamente postas, de sorte a garantir plena segurança nas relações entre o fisco e os contribuintes.

A exigência por parte dos cidadãos para que as contribuições devam ser consentidas pelos representantes do povo e através de lei já remonta há bastante

tempo. Sua origem tem sido geralmente situada na Magna Carta, de 1215, outorgada por João Sem Terra, por imposição dos barões<sup>101</sup>.

Nascido sob a égide do Estado de Direito, inserido no art. 14 da "revolucionária declaração Francesa dos Direitos do homem e do cidadão, o princípio da legalidade constitui uma das principais garantias de respeito aos direitos individuais, uma vez que a lei, ao mesmo tempo em que os define, estabelece também os limites da atuação administrativa que tenha por objeto a restrição ao exercício dos mesmos.

Hugo de Brito<sup>102</sup> nos dá sua valiosa contribuição, abordando acerca do princípio da legalidade da seguinte forma:

"O princípio da legalidade, pode-se afirmar, pelo menos, que a relação de tributação não é uma relação simplesmente de poder, mas uma relação jurídica. Isso evidentemente não basta, mas é alguma coisa, melhor que o arbítrio. Não garante que o tributo seja consentido, mas preserva de algum modo a segurança."

Em todas as Constituições brasileiras o princípio da legalidade está de algum modo presente.

A Constituição Imperialista de 1824, não se referia expressamente à lei, embora firmasse a competência legislativa para a tributação ao discorrer que "*... todas as contribuições diretas... serão anualmente estabelecidas pela Assembléia...*"

A Constituição de 1891 enunciava: "nenhum imposto de qualquer natureza poderá ser cobrado, senão em virtude de uma lei que o autorize." (art. 17, item VII).

A Constituição de 1946 já inseria dois princípios prioritários, devendo o tributo obedecer originariamente a decretação por lei e a autorização anual do orçamento, ressalvados a tarifa aduaneira e o imposto lançado por motivo de guerra. (art. 141 § 34 daquela Constituição). Na Carta supra, o princípio da legalidade aparece

---

<sup>101</sup> FANUCCHI. Fábio. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Co-edição IBET- Resenha Tributária, São Paulo. 1986, Vol. I, p. 54

<sup>102</sup> MAHADO. Hugo de Brito. **Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988**. Revista dos Tribunais. 1989. P. 15

também plenamente colocado entre os direitos e garantias individuais, em dispositivo que diz que *nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça*.

A Constituição Federal de 1988, embora já consignasse o princípio da legalidade no art. 5º, ao discorrer que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei, ratificou no capítulo do Sistema Tributário Nacional, Seção "Das Limitações ao Poder de Tributar", art. 150, I, ao determinar que a instituição ou majoração de tributos deva ser feita por lei. Note-se o desdobramento dos direitos e garantias fundamentais do cidadão, explicitamente repetidos para o cidadão contribuinte.

Desta forma, o conteúdo normativo do princípio da legalidade requer que as situações de sujeição e de obrigação estejam delineadas em *lex praevia*. Tal mandamento requer a anterioridade da lei em relação ao fato por ela alcançado, não alcançando, tal preceito, todavia, em relação a fatos que possam beneficiar os infratores em face ao princípio da benignidade.

Para que o princípio da legalidade se torne efetivo, necessário se faz que a lei seja escrita. Em face desse mandamento, as normas jurídicas devem dizer, de forma precisa, clara e compreensível, quem deve cumpri-la, o que deve ser feito e estipular diretamente as conseqüências anteriores e posteriores à realização do fato jurídico ao qual se referem.

Como principal ícone do Estado Democrático de Direito, o princípio da legalidade não se resume à exigência da lei formal para tornar válidas prescrições de dever-ser em matéria tributária. Ele deve concretizar a realização de justiça e observar a concreção de outros princípios tais como da capacidade contributiva e da igualdade.

Como pode-se ver, muito embora o princípio da legalidade seja um dos primeiros princípios garantidos nas nossas constituições, este, por si só, há muito deixou de ser o único princípio que determina o Estado democrático de Direito; Isto porquê, nem todas as leis são justas e as constantes mudanças sociais, a falta de

garantias legais estatuídas pelos legisladores levou este princípio por alguns tempos a ficar sob suspeita e conseqüentemente, a necessitar de outros princípios complementares para tornar efetiva a justiça social.

Nas palavras de Hugo de Brito Machado<sup>103</sup>:

"O princípio da legalidade, outrossim, é a forma de preservação da segurança. Ainda que a lei não represente a vontade do povo, e por isso não se possa afirmar que o tributo é *consentido* por ter sido instituído em lei, ainda assim, tem-se que o *ser instituído em lei* garante maior grau de segurança nas relações jurídicas."

Oportuno se faz ratificar o entendimento de que o princípio da legalidade, ou da reserva legal, que reconhece a lei, como única fonte idônea para instituir obrigações tributárias e crimes tributários, é comum tanto no Direito Tributário quanto no Direito Penal.

Em matéria penal, tal princípio está expresso no art. 5º XXXIX, além do art. 1º do Código Penal, que descreve não haver *crime sem lei anterior que o defina, nem pena sem prévia cominação legal*, e em matéria tributária, no art. 150, I da Constituição Federal, que prescreve que *sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributo, sem lei que o estabeleça*, e no art. 97 do Código Tributário Nacional, que prevê que *somente a lei pode estabelecer*.

a) a instituição de tributos ou sua extinção;

b) a majoração de tributos ou sua redução, salvo nos casos excepcionados pela Constituição;

c) a definição do fato gerador da obrigação tributária principal e de seu sujeito passivo;

d) a fixação da alíquota do tributo e de sua base de cálculo;

---

<sup>103</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988. Editora Dialética, São Paulo. 2001. p. 18.

e) a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos; e

f) as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades

Consequentemente, tanto as leis tributárias como as leis que dispõem sobre crimes relacionados com os crimes tributários estão sujeitos aos princípios da legalidade, principalmente no que se refere à aplicação de sanções, e a outros princípios constitucionais protetores dos direitos dos cidadãos.

## **7.2 Princípio da Tipicidade**

A correspondência exata, a adequação perfeita entre o fato natural, concreto e a descrição contida na lei é o que se chama de tipicidade.

O princípio da tipicidade, que decorre do princípio da legalidade, impõe à exigência do tributo, a ocorrência em concreto de fato que a lei tenha escolhido como pressuposto para o nascimento da obrigação tributária. Tal princípio, assim como o da legalidade, produz certeza e dá segurança às pretensões tributárias do Estado, garantindo ao mesmo tempo, os direitos dos contribuintes.

Os crimes contra a ordem tributária, definidos em lei especial (Lei 8.137/90), não devem deixar de se submeter às teorias e aos princípios gerais do Direito Penal, entre eles, o princípio da tipicidade, competindo ao legislador, selecionar os tipos, transformando-os, em *tipos legais de crime*; selecionar as condutas humanas, transformando-as em fatos típicos penais. Desta forma, logo se pode concluir que, a conduta para ser crime, precisa ser típica, ou seja, precisa ajustar-se formalmente a um tipo legal de crime descrito na lei. No caso em questão (crimes e sanções tributárias), definidos na lei 8.137/90, a definição da existência de tributo a ser suprimido ou reduzido é imprescindível à própria tipicidade daqueles crimes.

Muitas das figuras tipificadas na Lei 8.137/90 se assemelham a modalidades delituosas disciplinadas pelo Código Penal, a exemplo da falsidade ideológica (art. 299), falsidade material de documento particular (art. 298), de documento público (art. 297), estelionato (art. 171, caput), concussão (art. 316) corrupção passiva (art. 317, § 2º), apropriação indébita (art. 168).

Os tipos penais, além dos elementos descritivos, contém elementos subjetivos que estão ligados ao ânimo do agente, como o dolo, excluindo-se da ação as causas de exclusão da ilicitude. Em todos os delitos fiscais, o dolo se constitui como elemento integrante do tipo, não existindo um que se configure por culpa.

Roberto Ferreira<sup>104</sup>, em sua obra Crimes Contra a Ordem Tributária, argumenta a forma minuciosa do legislador ao tipificar as condutas lesivas à ordem tributária, contidas na lei 8.137/90, da seguinte forma:

"Nos crimes contra a ordem tributária, preferiu o legislador uma fórmula casuística na cunhagem dos tipos penais, em muitos dispositivos, descurando-se da boa técnica legislativa. A pretensão de ser minucioso e abarcar todas as condutas potencialmente lesivas à ordem tributária quase sempre redundou em enorme frustração, dada a rapidez e enorme criatividade com que operam os autores destes crimes."

### **7.3 Princípio da Capacidade Contributiva**

Este princípio já data de muito tempo. Registros históricos e referências na literatura indicam ser ele anterior ao princípio do benefício, e há razões lógicas para isso, tendo em vista que, em uma sociedade ainda não plenamente mercantil, baseada em trabalho ainda não livre, o manejo da tributação com base na capacidade de pagar era mais adequado, senão o único concebível.

Ao servo cabia sustentar o senhor, sem nenhuma barganha. A terra, como medida de riqueza, por um lado, conferia distinção e proximidade do poder ao seu proprietário, ou seja, quanto mais rico fosse, maior o degrau que ocupava na

---

<sup>104</sup> FERREIRA, Roberto dos Santos. **Crimes Contra a Ordem Tributária**. 2. ed. [s.l.]: Malheiros. 2002. p. 52.

hierarquia nobiliárquica, além de oferecer também uma notória base para a mensuração da capacidade de contribuir, bem como o interesse de fazê-lo por questões de segurança e por desejo de manutenção do *status quo*.

Percebe-se que, desde esta época, já era de bom alvitre o soberano evitar a ira anti-tributária não tributando além de certos limites, ou seja, não desrespeitando a capacidade do pagamento, a fim de não ter seu poder ameaçado.

Note-se que, a princípio, e antes mesmo do advento da sociedade mercantil capitalista e de um Estado com funções mais amplas do que as necessárias à manutenção da lei e da ordem, não se tinham ainda condições para se estabelecer qualquer princípio de tributação pautado numa relação de troca direta entre o poder público e o contribuinte.

Com a introdução das novas funções do Estado, pautadas para a política social, abre-se a possibilidade de se conceber o princípio sobre novas bases, gerando, inclusive margem para novas interpretações acerca da capacidade de pagar tributo. A renda, ao invés da propriedade assume a condição de melhor índice da capacidade de pagamento. Note-se que até os dias atuais, ainda se tem dificuldade em estabelecer um indicador seguro da capacidade tributária, partindo-se do pressuposto básico constitucional da equidade, ou seja, como saber qual o rendimento mínimo a partir do qual começariam os rendimentos? Como equilibrar o sacrifício que cada pessoa oferece ao pagar certo valor em forma de tributos, não esquecendo que cada indivíduo deve reter para si o valor mínimo necessário para sobreviver com dignidade?

Surge então o princípio fiscal do menor sacrifício, na tentativa de incorporar o lado da despesa ao princípio da capacidade de pagar, buscando-se a máxima vantagem social (bem-estar social) sob uma proposta que o *quantum* do tributo fosse inversamente proporcional ao sacrifício representado pelo seu pagamento, ou seja, partindo do princípio que uma pessoa de baixa renda oferece maior sacrifício de que uma pessoa com uma renda alta, quando paga um tributo do mesmo valor, a abordagem do menor sacrifício sugere tratamento igual para os iguais e desigual

para os que se encontrem em situação desigual, disso resultando em uma tributação baseada no igual sacrifício individual.

Hoje, é indiscutível a presença do princípio da capacidade contributiva, como norma realizadora da justiça fiscal.

Na atual Constituição Federal brasileira, O § 1º do Art. 145 reza que "*sempre que possível os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte*".

Desta modo, de acordo com o princípio da capacidade contributiva, cada um deve contribuir com o sustento das atividades públicas conforme sua capacidade de pagamento.

Nos dizeres de Geraldo Ataliba<sup>105</sup>, esse princípio traduz-se na exigência de que a tributação seja modulada de modo a adaptar-se à capacidade do contribuinte e:

"Implica que cada lei tributária tenha por efeito atingir manifestações, ou aspectos dessa riqueza, sem destruir sua base criadora".

Acerca das sanções tributárias, Helenilson Cunha<sup>106</sup>, em sua obra O princípio da Proporcionalidade e o Direito Tributário, descreve sobre a aplicação do princípio da capacidade tributária, comentando:

"As sanções tributárias quase sempre objetivam realizar o interesse público consistente na arrecadação das receitas indispensáveis ao custeio dos serviços e investimentos públicos. Neste sentido, as sanções tributárias constituem nada mais do que um instrumento de busca da concretização do princípio da capacidade contributiva, consubstanciado no comando normativo segundo o qual todos devem concorrer para o custeio dos gastos públicos, na medida das suas respectivas possibilidades, medida esta que é dada pela lei tributária. O princípio da capacidade contributiva é o objetivo constitucional que norteia a previsão e a imposição das sanções tributárias em geral, e que permite, exige e valida as funções intimidatórias e ressarcitórias presentes na regra tributária sancionatória.

---

<sup>105</sup> ATALIBA, Geraldo. Princípios Constitucionais Tributários. Revista de Direito tributário. São Paulo. Idepe.1991. p.50

<sup>106</sup> PONTES, Helenilson cunha. Ob cit. p. 135.

Para o ilustre Prof. Hugo de Brito<sup>107</sup>, *pode-se dizer que atualmente é universal a consciência do princípio da capacidade contributiva, como norma de justiça, o que não significa dizer, todavia, seja tal princípio efetivamente praticado. Sua prática, aliás, revela-se problemática mesmo nos países em cujo ordenamento jurídico está expressamente previsto. De todo modo, como diretriz programática, como aspiração, é inegável ser o princípio da capacidade contributiva hoje dominante na consciência jurídica universal.*

Sobre o tema, Zelmo Denari<sup>108</sup> nos dá seu entendimento:

"A ofensa ao princípio da capacidade contributiva e, por via de consequência, do não confisco, não se angustia nos estreitos limites da incidência tributária. Pelo contrário, é no capítulo das infrações tributárias e respectivas sanção que, com maior freqüência, os contribuintes costumam ser agredidos e fragilizados pela violação dos aludidos princípios, quer pela atuação abusiva dos agentes fiscais, quer - o que é pior - pelos excessos cometidos pelo legislador tributário federal, estadual ou municipal, quando se arvora em arbítrio das condutas fiscais. "

#### **7.4 Princípio do In Dubio Pro Reo**

O princípio do in dubio pro reo ou pro contribuinte é mais um dos princípios consagrados em diversos diplomas legais, constituindo-se em verdadeiros brocardos jurídicos, relacionados ao princípio constitucional da presunção de inocência, configurado no art. 5º, LVII, da Constituição Federal.

Com base no princípio supra, sempre que não existir prova suficiente para a condenação do réu, o juiz deverá absolvê-lo, nos termos do inciso VI, do art. 386, do Código de Processo Penal.

No que concerne às infrações e as sanções tributárias, o Código Tributário Nacional também preceitua conceito análogo, ao prescrever a interpretação benígna, favorável ao acusado, quando houver dúvida sobre a capitulação do fato, sua natureza, ou circunstâncias materiais, ou ainda sobre a natureza ou extensão dos seus efeitos, bem como sobre a autoria, imputabilidade ou punibilidade, e ainda sobre a natureza ou graduação da penalidade aplicável, nos termos do art. 112.

<sup>107</sup> MACHADO. Hugo de Brito. Op. cit. p.40.

<sup>108</sup> Denari, Zelmo. Ob. Cit. p. 246.

Vale salientar que tal princípio tem uma aplicação ampla, ou seja, qualquer que seja a dúvida sobre a interpretação da lei punitiva ou sobre a valorização dos fatos concretos efetivamente ocorridos, a solução há de ser a mais favorável ao acusado.

## **7.5 Princípio da Retroatividade Benigna**

Compete ao Estado de Direito, proporcionar a segurança jurídica e a proibição de qualquer arbitrariedade, assegurando às pessoas de que outras conseqüências jurídicas não surgirão, além daquelas já previstas no ordenamento vigente.

O princípio da irretroatividade, assentado na Constituição Federal, reforça esta segurança, quando no art. 5º, XXXVI estabelece que: "a lei não prejudicará o direito adquirido, a coisa julgada e o ato jurídico perfeito", implicitamente exigindo que ela não retroaja.

Em matéria tributária, a Constituição Federal veda, por imposição do art. 150, III, a, a cobrança de tributos "em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado".

Note-se que tal dispositivo não se aplica apenas ao aplicador da lei, mas também ao próprio legislador, que fica impedido de editar regra para tributar fato passado ou para majorar o tributo que, segundo a lei da época, gravou o fato.

Acerca deste entendimento, Roque Carraza<sup>109</sup> descreve:

"A segurança jurídica, um dos pilares do nosso Direito, exige, pois, que as leis tributárias, tenham o timbre da irretroatividade. Afinal, a necessidade de assegurar-se às pessoas a intangibilidade dos atos e fatos lícitos já praticados impõe sejam as leis tributárias irretroativas."

---

<sup>109</sup> CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

De fato, se as normas pudessem retroagir a acontecimentos passados, a garantia à segurança jurídica seria inexistente. O Estado se valeria dessa possibilidade para tributar fatos já consumados, acontecidos à qualquer época. As leis são criadas para regular fatos futuros, e não passados, e lei retroativa é a que rege fato ocorrido antes de sua vigência.

Por algumas razões, o nosso Direito aceita que algumas leis tributárias retroajam, desde que assim o estipulem, ou seja, o faça de maneira expressa. São aquelas que, de alguma forma, beneficiam o contribuinte, como as que concedem isenção ou um prazo mais elástico para o recolhimento de tributos<sup>110</sup>.

Sendo comum tanto ao Direito Penal quanto ao Direito Tributário, o princípio da retroatividade benigna da norma é mais abrangente no Direito Penal, pois atinge até a coisa julgada, conforme estabelece o art. 2º do Código Penal: "A lei posterior, que de qualquer modo favorecer o agente, aplica-se aos fatos anteriores, ainda que decididos por sentença condenatória transitada em julgado".

Em matéria tributária, aplica-se também o princípio da retroatividade benigna, no tocante à definição da infração tributária, bem como à cominação da respectiva penalidade pecuniária, sendo que, neste caso, limitada a "ato não definitivamente julgado", nos termos do art. 106, inciso II, do Código Tributário Nacional.

Acerca da lei tributária que prevê sanções fiscais mais graves, estas não se aplicam às infrações ocorridas antes de sua vigência, sendo irretroativas. No entanto, vale salientar, que tratando-se de lei mais favorável ao agente, no que concerne à instituição de infrações e cominadas com as respectivas penalidade, a regra é a irretroatividade, conforme prescreve o art. 106 do CTN:

"Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

.....  
II - tratando-se de ato não definitivamente julgado;

---

<sup>110</sup> As leis penais sempre retroagem quando beneficiam o réu, inclusive em relação à coisa julgada, ao processo de execução da pena e a todos os seus incidentes. Já as leis tributárias retroagirão ou não, conforme a vontade do Estado.

- a) quando deixe de defini-lo como infração
- b) quando deixe de tratá-lo como contraditório a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulenta e não tenha implicado em falta de pagamento do tributo,
- c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática. "

Como exemplo dessa excepcional retroatividade da lei, pode-se ainda, citar o § 2º da lei 10.684/03, que extingue a punibilidade dos crimes contra a ordem tributária quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios. Trata-se de um dispositivo com efeito retroativo, atingindo todos os crimes ocorridos anteriormente à sua vigência, por ser benéfico ao agente.

## **7.6 Princípio da Proporcionalidade**

Assim como os princípios da igualdade, da legalidade entre outros, o princípio da proporcionalidade constitui-se de um princípio jurídico basilar do Estado Democrático de Direito, pois cumpre aos detentores do poder exercê-lo, com a máxima satisfação dos interesses individuais contidos e protegidos pela Constituição

Embora não esteja descrito de forma expressa no texto Constitucional, o princípio da proporcionalidade constitui-se de um valioso obstáculo contra o arbítrio estatal, sobretudo, quando este insiste em avançar sobre as liberdades individuais a pretextos de realizar objetivos aparentemente legais. Constitui-se também de um princípio amplo e genérico, tendo em vista a vinculação a todos os órgãos e agentes públicos.

Diz-se que algo é proporcional quando guarda uma adequada relação com alguma coisa a qual está ligado. Insto significa dizer que, a idéia de proporcionalidade contém um apelo à prudência na determinada e adequada relação entre as coisas. Tal princípio alberga três deveres: adequação, necessidade e conformidade.

Seguindo os ensinamento de Helenilso Pontes<sup>111</sup>:

"A proporcionalidade, portanto, não exige apenas que a atuação estatal e a decisão jurídica sejam razoáveis, mas que sejam as melhores, e representem a maximização das aspirações constitucionais. Neste sentido, a proporcionalidade é mais do que um princípio da interpretação do Direito, constitui verdadeira imposição constitucional."

Assim como a imposição de qualquer penalidade, a imposição da penalidade tributária também encontra limites no princípio da proporcionalidade, tendo em vista que, o alcance de uma finalidade de interesse público não pode chegar ao seu extremo, comprometendo, assim, a eficácia dos demais interesses protegidos pela Constituição<sup>112</sup>. Como instrumento de que se lave o legislador para buscar o atingimento de uma finalidade, desejada pelo ordenamento jurídico, a sanção deve resguardar proporção com o objetivo de sua imposição.

Compete ao legislador, objetivando melhor atender aos comandos constitucionais, estabelecer uma graduação legal das penas de modo a permitir que a autoridade administrativa possa, dentro do marco legal que lhe é disponível, buscar a máxima concretização do objetivo legal sancionatório.

## 7.7 Princípio do Não Confisco

O entendimento do que seja um tributo com efeito confiscatório sempre foi uma questão problemática para os intérpretes da lei.

O vocábulo confisco deriva do latim *confiscatio*, de *confiscare*, tendo o sentido e ato pelo qual se apreendem e se adjudicam ao fisco bens pertencentes a outrem, por ato administrativo ou por sentença judiciária, fundados em lei.<sup>113</sup> Durante muito tempo o tributo foi utilizado com efeito confiscatório. No período das guerras da religião, houve o confisco de terras da igreja. Em Portugal, confiscaram-se os bens dos judeus<sup>114</sup>.

<sup>111</sup> PONTES. Helenilson Cunha. **O princípio da proporcionalidade e o Direito Tributário**. Ed. Dialética. S.P. 2000. p. 89.

<sup>112</sup> Sacha Calmon N. Coelho entende que, por este princípio, as multas tributárias não podem chegar ao perdimento ou ao confisco de bens. Teoria e prática das multas tributárias. Forense. 1992. p. 51.

<sup>113</sup> MACHADO. Hugo de Brito. Op. cit. p. 63.

<sup>114</sup> TORRES. Ricardo Lobo. **A Idéia de Liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal**. [s.l.]: Renovar. p. 47.

Fundado principalmente na garantia do direito de propriedade, utilizar o tributo com efeito de confisco significa torná-lo excessivamente oneroso, a ponto de afetar a atividade ou a produção da pessoa ou da entidade tributada.

A Constituição Federal de 1988 veda, expressamente, no capítulo do Sistema Tributário Nacional, art. 150, IV, aos entes políticos da Federação, utilizar tributo com efeito de confisco. Logo se vê que este princípio se presta a proteger a liberdade e a propriedade contra a investida desproporcional e abusiva do Estado contra os cidadãos.

Montesquieu, em sua obra, *O Espírito das Leis*<sup>115</sup>, há dois séculos atrás, já demonstrava o peso elevado dos tributos e alertava contra os possíveis abusos das democracias ao dizer que:

"Pode-se aumentar os tributos na maior parte das Repúblicas, porque o cidadão, que acredita pagá-los, a si mesmo, tem a vontade de pagá-los pois detém ordinariamente o poder, em razão da natureza do governo... No Estado despótico, não se pode aumentá-los porque não se pode aumentar a servidão extrema."

Alinhado entre os que configuram uma verdadeira limitação ao poder de tributar, é norma de restrição direcionada ao legislador que, ao instituir tributos, não poderá fazê-lo de forma a expropriá-lo.

Embora possa passar a idéia de um princípio simples, o princípio do não confisco vislumbra questões de difícil solução prática. Uma grande celeuma que se forma acerca deste princípio, está na definição do critério para a determinação dos efeitos confiscatórios dos tributos, tendo em vista que a Constituição Federal não determinou um limite numericamente definido, podendo várias circunstâncias interferir na configuração do que seja ou não confiscatório.

Ao prever as sanções tributárias, deve o legislador atentar para o princípio do não confisco, de forma que as sanções devem ser sempre proporcionais ao tributo,

---

<sup>115</sup> Flammarion. Ernest. De l'Éprit des Lois. Paris. p.238.

ou seja, deve atentar para a conexão existente entre a infração praticada e a sanção imposta.

Corrobora-se com o entendimento de Sacha Calmon<sup>116</sup>, quando este diz que *as multas não podem chegar ao perdimento ou ao confisco*. Entende o iminente jurista que, quanto às sanções tributárias, estas somente podem ser pecuniárias, nunca privativas de liberdade, ou privativas de direito.

Entende-se que, enquanto a Constituição Federal proibir a utilização do tributo com efeito de confisco, o legislador não pode fixar sanções tributárias que, por sua flagrante desproporção com a dimensão econômica da lesão causada, venham a se investir de intenção expropriatória, com o fins de "engordar" o erário com agressão ao direito de propriedade<sup>117</sup>.

É importante observar também que o texto Constitucional só faz referência ao exame do efeito confiscatório do tributo, abstraindo-se as multas e juros acaso devidos. Neste caso, vale lembrar que, em geral, as multas e a acumulação destas podem levar à perda substancial do patrimônio do contribuinte, isto sem ofensa à lei, pelo fato desta ter se referido apenas aos tributos e não às penalidades.

Uma das formas de se aplicar o tributo respeitando o princípio do não confisco pode ser obtido quando da redução de alíquotas. Um exemplo prático pode ser observado com os produtos da cesta básica, que têm suas alíquotas reduzidas na intenção de proporcionar a uma parcela menos favorecida da sociedade, a aquisição de determinados produtos considerados essenciais ao consumo, visando a proteção da dignidade e da família pelas vias tributárias.

Todas as medidas que puderem ser tomadas pelo legislador para respeitar o princípio do não confisco devem ser consideradas e aplicadas, independente de

---

<sup>116</sup> COELHO. Sacha Calmon. Ob. Cit. p. 51.

<sup>117</sup> Acerca desta posição, é importante observar o precedente fixado pelo Supremo Tribunal Federal (STF) que, quando da apreciação da Ação Direita de Inconstitucionalidade de disposições constitucionais transitórias da Constituição do Rio de Janeiro, que fixavam valores mínimos de multas correspondentes a duas vezes o montante do imposto declarado e não recolhido e a cinco vezes o montante do tributo sonegado, alegando que a desproporção entre o desrespeito à norma e à sua consequência jurídica, a multa, evidencia caráter confiscatório. ([www.stf.gov.br](http://www.stf.gov.br)).

*quantum* estipulado em preceito Constitucional. Há de se considerar que uma tributação excessiva pode inviabilizar negócios e empresas, dependendo de situações cíclicas, permanentes ou passageiras.

## **7.8 Princípio do Devido Processo Legal**

A Constituição assegura a todos os brasileiros e estrangeiros residentes no país, entre outros direitos, o direito à segurança, no qual está incluído a proteção contra ilegalidades. Nestes termos, pode-se concluir que a mesma organização que exige do contribuinte o pagamento de tributos, deve dar-lhe segurança contra injustiças e cobranças ilegais.

Nos termos da Constituição, ninguém será privado da liberdade, ou de seus bens, sem o devido processo legal, que é o mais valioso dos instrumentos que o direito oferece para garantia da liberdade.

Tal princípio também aplica-se, principalmente, no que concerne à imposição de penas criminais, incluindo-se, no devido processo legal o direito ao processo administrativo-fiscal, processo este que irá determinar se o tributo é realmente devido e averiguar também quanto ao seu montante.

Acerca deste entendimento, o Tribunal Regional Federal da 5ª Região tem se pronunciado: <sup>118</sup>

*"Para a efetividade das garantias constitucionais do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa, impõe-se que o início da ação penal, nos crimes contra a ordem tributária, seja condicionado à regular apuração, pelas autoridades administrativas competentes, da ocorrência do ilícito tributário."*

Alguns parlamentares, devido à importância do tema, passaram a examinar a questão do prévio exaurimento da via administrativa nos crimes contra a ordem tributária, na tentativa de tentar elevá-las à categoria de garantia constitucional, através da apresentação de uma proposta de Emenda Constitucional, que alteraria o

---

<sup>118</sup> 1ª Turma, MAS no. 44.209-AL, Rel. Juiz Hugo Machado, unânime, julgado em 27-10-94, Revista de Direito Tributário do TRF-5ª, no. 1, 1995, p. 171.

art. 145 da Constituição Federal. A proposta apresentada prescrevia que: "*ninguém será processado penalmente antes de encerrado o processo administrativo tributário que aprecie a matéria da denúncia.*"

Apesar de ainda não apreciada aludida emenda constitucional, as discussões ao redor do tema reacenderam-se com a edição da Lei 9.430/96<sup>119</sup>, em face do disposto no seu art. 83:

*"A representação fiscal para fins penais relativa aos crimes contra a ordem tributária definidos nos arts. 1º e 2º da lei 8.137, de 27 de dezembro de 1990, será encaminhada ao Ministério Público após proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente."*

Nos crimes contra a ordem tributária, não se pode, então, admitir a ação penal sem que tenha havido o exaurimento da via administrativa, com decisão definitiva da autoridade administrativa, ratificando o fator supressão ou redução do tributo. Admissão contrária, estaria, conseqüentemente, contrariando a própria Constituição Federal, que assegura o devido processo legal.

---

<sup>119</sup> Referida lei fez com que alguns membros do Ministério público se sentissem preteridos como titulares da ação penal, como uma tentativa de subordinação do poder Judiciário ao Poder Executivo. Isto fez com que o Procurador Geral da República promovesse uma Ação Direta de Inconstitucionalidade (no. 1.571), que foi negada pelo Excelso Pretório, o qual se pronunciou no sentido de que a nova lei não teria criado uma condição de procedibilidade para os delitos tributários.

## CONCLUSÃO

O tributo, como prestação pecuniária arrecadada inicialmente pelo Monarca, com o intuito de atender às despesas da corte, passando posteriormente para as atribuições do Estado, com o objetivo de atender aos gastos públicos, é uma noção que se perde no tempo. Abrangeu desde a cobrança em forma de donativos, ajudas, contribuições ao soberano, até se tornar numa relação jurídica, uma obrigação pecuniária compulsória imposta e regradada por lei.

Como não tem condições de manter a ordem social e promover o bem estar de todos com seus próprios recursos, através das receitas originárias, o Estado tributa, ou seja, retira de cada particular uma certa "contribuição" para arcar com as despesas públicas, tais como educação, saúde, segurança, entre outras atividades por ele desempenhadas.

Paralela a esta ação estatal encontram-se aqueles se utilizam de vários meios para evitar o pagamento de tributos. A resistência ao pagamento de tributos é um problema que persiste e remonta aos primórdios da humanidade, ou melhor dizendo, à sociedade politicamente organizada. Revoltas fiscais foram diversas vezes travadas, ameaçando até mesmo a continuidade do poder vigente e desencadeando reações diversas dos governantes, conforme a época e as condições econômicas, políticas e sociais de cada país.

Por ser a norma tributária uma norma conhecidamente de rejeição social, tendo em vista o entendimento da grande maioria de que a tributação corresponde a uma forma de intervenção estatal e de retirada compulsória de parte do patrimônio e da renda de terceiros, a sociedade finda por aceitar, pacatamente e de vislumbrar de forma até heróica, os diversos meios encontradas pelos contribuintes para fugir ao pagamento de tributos. Embora esta visão do Estado como interventor tenha mudado, os ilícitos fiscais continuam a não sofrer nenhum tipo de repressão por conta da sociedade, ora ignorante quanto à aplicação dos recursos arrecadados, ora revoltada quanto à corrupção e aos desvios de verbas públicas.

Alegativas como a alta carga tributária, as dificuldades da empresa, a complicação do sistema tributário, o número de impostos, são argumentos utilizados por grande parte dos sonegadores, mas somente aceitáveis para quem quer alimentar um Brasil marginal.

Com o intuito de tentar inibir cada vez mais a ação de sonegadores, a administração tributária se utiliza de instrumentos legais, necessários para combater os danos causados aos cofres públicos e, conseqüentemente, à própria sociedade. Mesmo assim, ontem e hoje, tais instrumentos ainda não foram suficientes no combate a resistência popular ao pagamento de imposto. Aliado a isso tudo, o Estado peca quando da edição de leis que, na grande maioria das vezes, fere princípios constitucionais consagradores do Sistema Constitucional Tributário, dando margem ainda mais à proliferação de tais atos. Muitas são as ofensas aos direitos e garantias individuais, aos princípios constitucionais basilares de nosso sistema, ou seja, muitos são os abusos insuportáveis do Estado Fiscal. Esta é uma herança maldita que pesa no inconsciente coletivo, trazendo o enfraquecimento dos deveres tributários. Toda vez que pratica atos abusivos, arbitrários, o Estado renova a desconfiança e estimula a sonegação.

O respeito ao contribuinte na cobrança de tributos e na formulação das leis dos princípios impostos na Constituição, impõe-se não apenas como norma fundamental em que se assenta a República, mas como política exemplar de submissão à Constituição e à lei. Se o próprio Estado descumpre as normas mais fundamentais, como exigir do contribuinte obediência à lei tributária ou a qualquer outra?

Em todas as legislações do mundo, essa conduta anti-social é considerada criminosa e punida com penas privativas de liberdade, sem prejuízo do imposto e multa. No Brasil, o primeiro mandamento legal acerca desse comportamento ilícito fora a Lei 4.729/65, sendo que, atualmente, tais ações encontram-se disciplinadas pela Lei 8.137/90. Além disso, pode-se ainda citar a Lei Complementar no. 104/01, a qual alterou o art. 116 do Código Tributário Nacional, todos instrumentos da administração utilizados na tentativa de inibir tais atos ilícitos.

Embora tenha se constituído como um alvo de várias críticas por parte da doutrina e de advogados tributaristas, principalmente por ser vista como um instrumento de cobrança coativa de tributos por parte da administração, a Lei 8.137/90, na verdade, é uma lei de vasto alcance social e ela se faz necessária, quando se busca impedir que o Estado e a coletividade sofram com as ações de certos "marginais".

Saber equilibrar os direitos dos indivíduos e as obrigações dos contribuintes com a atividade de tributar do Estado é o fator primordial que poderá levar à minimização deste fato. Trabalhar junto à coletividade para que a sonegação fiscal passe de um ato heróico a um ato abominado por todos, é um papel que o Estado ainda vai ter que aprender a desempenhar de forma mais eficiente. Mas de nada vai adiantar esse avanço cultural se este mesmo Estado não agir dentro dos princípios maiores, basilares do nosso Sistema Constitucional.

A abordagem do tema, não se esgota aqui, conforme dito na introdução deste estudo, ficando este trabalho apenas como um ponto de partida para muitos outros que se disponham a estudar o tema.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO. Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

ANDRADE FILHO. Edmar Oliveira. **Direito Penal Tributário: Crimes contra a ordem tributária e contra a previdência social**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1997.

ATALIBA. Geraldo. **Hipótese de Incidência tributária**. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1992.

BADARÓ, Ramagem. **Delitos de Sonegação Tributária**. São Paulo: Juriscredi Ltda., 1978.

BALEEIRO. Aliomar. **Cinco Aulas de Finanças e Política Fiscal**. 2. ed. Ver. São Paulo. Bushatsky, 1975.

\_\_\_\_\_. Aliomar. **Uma Introdução à Ciência das Finanças**. 15. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

\_\_\_\_\_. Aliomar. **Limitações ao Poder de Tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

BASTOS. Celso Ribeiro, Martins. **Curso de Direito Constitucional**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

\_\_\_\_\_. Celso Ribeiro, Martins. **Comentários à Constituição do Brasil**. v. 2. São Paulo: Saraiva, 1989.

BECCARIA, Cesare. **Dos Delitos e das Penas**. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

BECHER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 2002.

\_\_\_\_\_. Alfredo Augusto. **Carnaval tributário**. São Paulo: Saraiva, 1989.

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

BONAVIDES. Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

BORGES. José Souto Maior. **Lei Complementar Tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975.

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. **Finanças Públicas. IX prêmio Tesouro Nacional**. Brasília: Universidade de Brasília, 2004.

BRASIL, **Constituição de República Federativa do 1988**. Editora Saraiva. ed. 2002.

CARRAZZA. Antonio Roque. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991.

CASSONE. Vittorio. **Direito Tributário**. 16. ed. [s.l.]: Atlas, 2004.

CARVALHO. Eduardo Frederico de Andrade. **Crime de Sonegação Fiscal**. In. **Direito Tributário 4**. Coletânea. São Paulo. 1971.

CARVALHO. Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

CORRÊA. Antonio. **Dos Crimes Contra a Ordem Tributária. Comentários à Lei 8.137/90**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1996.

COSTA. Claudio. **Crimes de Sonegação Fiscal**. Rio de Janeiro: Editora Revan, 2003.

COELHO. Sacha Calmon Navarro. **Teoria e prática das multas tributárias**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1992

DECOMAIN. Pedro Roberto. **Anotações ao Código Tributário Nacional**. São Paulo: Saraiva, 2000.

DENARI. Zelmo. **Curso de Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

FANUCCHI, Fábio. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Co-edição IBET-Resenha Tributária. São Paulo. 1986.

FERREIRA. Roberto dos Santos. **Crimes Contra a Ordem Tributária**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

FREITAS. Wladimir Passos. **Código Tributário Nacional Comentado**. Vários autores. Ed. Revista dos Tribunais. 2. ed. São Paulo. 2004.

GIAMBIAGI. Fábio. Finanças Públicas. **Teoria e prática no Brasil**. Ana Cláudia Duarte de Além. Rio de Janeiro: Campus, 1999.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e tributário**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

JARACH. Dino. **O fato impositivo. Teoria Geral do Direito Tributário Substantivo**. Editora Revista dos Tribunais. 1989.

JÚNIOR. César de Faria. **O Processo Administrativo Fiscal e as Condições da Ação Penal nos Crimes tributários**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

LAPATZA. Jose Juan Ferreiro. **Curso de Derecho Financiero Español**. 12. ed. Madri, 1990.

LIMA. Paulo Gildo de Oliveira. **Sonegação Fiscal. Estratégia de Controle e Combate e Recuperação de Crédito Tributário**. Editora Persona Ltda. João Pessoa - Pb. 2003.

MACHADO. Hugo de Brito e outros. **Sanções Penais Tributárias**. Editora Dialética. ICET. Fortaleza - Ce. 2005

\_\_\_\_\_. Hugo de Brito. **Estudos de Direito Penal Tributário**. São Paulo: Atlas, 2002.

\_\_\_\_\_. Hugo de Brito. **Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988**. Editora Revista dos Tribunais. 1989.

MARQUES. José Frederico. **Direito Penal Tributário**. IBDT. Resenha Tributária. São Paulo. 1975.

MARTINS. Ives Gandra da Silva. **Teoria da Imposição Tributária**. 2. ed. São Paulo, 1998.

MELO. José Eduardo Soares. **Contribuições Sociais no Sistema Tributário**. São Paulo: Malheiros, 1993

NOGUEIRA. Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 1990.

PIMENTEL. Manoel Pedro. **Direito Penal Econômico**. 1ª ed. Editora Revista dos Tribunais. 1973.

PIRES. Valdemir. **Estado, Mercado e Tributação**. Ed. Unimep. 1996. São Paulo.

PONTES. Helenilson Cunha. **O princípio da proporcionalidade e o direito tributário**. Editora Dialética. São Paulo. 2000.

Revista do ICET - Instituto Cearense de Estudos Tributários. Vários autores. Tributo. Fortaleza. ABC Ano I, nº 1, jul/dez, 2000.

SERRANO. Luiz Sánchez. **Tratado de Derecho Financiero y Tributario Constitucional I**. Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.<sup>a</sup> Madrid. 1997

SIQUEIRA. Natércia Sampaio. **Crédito Tributário. Constituição e exigências administrativas**. Editora Mandamentos. Belo Horizonte. 2004.

SILVA. José Afonso. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 15<sup>a</sup> Ed. Editora Malheiros. 1998.

TORRES. Ricardo Lobo. **A Idéia de Liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal**. Editora Renovar. 1991.

VIEIRA. Maria Leonor Leite. **A suspensão da exigibilidade do crédito tributário**. Editora Dialética. São Paulo. 1997.