

JUSTIÇA FISCAL E SONEGAÇÃO

Paulo Vieira Aveline

Mestrando em Direito do Estado pela PUC/RS.

SUMÁRIO: 1. Introdução. 2. O Estado Brasileiro como Estado Fiscal. 2.1 Os elementos constitutivos do Estado – uma abordagem sintética. 2.2 A evolução do Estado Moderno Financeiro: o Estado Patrimonial, o Estado de Polícia e o Estado Fiscal. 2.3 O modelo de Estado Financeiro adotado pela Constituição Federal de 1988. 3. O Preço da Liberdade. 3.1 Fins do Estado brasileiro – o Estado Social. 3.2 O tributo como preço da liberdade. 3.3 O dever fundamental de pagar tributos. 4. Justiça Fiscal: elementos para uma compreensão. 4.1 O desenvolvimento do conceito de justiça: uma síntese possível. 4.2 O financiamento e os fins sociais do Estado sob o prisma da justiça. 4.3 A neutralidade fiscal como elemento para a compreensão da Justiça Fiscal. 5. Justiça Fiscal e Sonegação. 5.1 Sonegação fiscal: premissa semântica. 5.2 A proibição de privilégios odiosos em matéria tributária. 5.3 A tutela penal na proteção de bens jurídicos de relevância constitucional. 5.4 A injustiça como fonte de (in)validação da norma jurídica à luz da Constituição Federal de 1988. 5.5 A (in)justiça e (in)validação de normas tributárias e penais que privilegiam a sonegação. 6. Conclusão. Referências.

1. Introdução

Este trabalho pretende analisar a evolução histórica do Estado Moderno, com foco no seu aspecto financeiro, apontar, com base na Constituição Federal de 1988, os fins do Estado brasileiro e a fonte principal de financiamento estatal para a consecução desses fins. E, tendo como base esse modelo de Estado eleito pelo constituinte e sendo um dever fundamental pagar tributos a ele imanente, é imprescindível contribuir com elementos para a construção de uma compreensão da noção de Justiça Fiscal. Afinal, o que se pode compreender por Justiça Fiscal? Essa noção encontra sede constitucional? Para, por fim, extrair dessa noção de Justiça Fiscal consequências sobre a (in) validade da legislação tributária e penal que concede privilégios à Sonegação, respondendo à seguinte indagação: são esses privilégios (in) constitucionais?

2. O Estado Brasileiro como Estado Fiscal

O Estado Moderno, em sua dimensão financeira, no que interessa ao presente estudo, divide-se em três tipos: o Estado Patrimonial, o Estado de Polícia e o Estado Fiscal. É importante verificar qual o modelo de Estado adotado pela Constituição Federal brasileira de 1988.

2.1 Os elementos constitutivos do Estado – uma abordagem sintética

A primeira referência e esboço teórico do Estado como ente responsável pela organização social e política de um povo foram feitos por Niccolò Machiavelli, em sua obra *O príncipe*, escrita em 1513. Muito depois, já em pleno século XX, Kelsen passa a compreender o Estado como mera personificação da ordem jurídica que lhe dá origem.

O processo de formação do Estado pode ser resumido, segundo Dalmo de Abreu Dallari, a dois grandes grupos teóricos, o naturalista e o contratualista. No primeiro grupo estão as teorias que afirmam que o Estado se formou naturalmente e não por um trato puramente volitivo. No segundo, as teorias que afirmam a formação contratual do Estado, como produto da vontade de alguns ou de todos os homens.¹

Ao lado disso, estabeleceu-se intenso debate doutrinário acerca da finalidade como elemento de formação do Estado. Para Alfredo Augusto Becker:

Para que um agrupamento de indivíduos humanos possa existir, com alguma organização e estabilidade, é logicamente necessário que entre estes indivíduos haja uma coerência. Tal coerência pressupõe necessariamente um centro de referência comum. Em se tratando de indivíduos humanos, este centro de referência comum é um bem comum (autêntico ou falso) àqueles indivíduos. Ora, quando os indivíduos humanos formam um agrupamento procurando alcançar uma finalidade autêntica ou falsa (centro de referência comum), e este agrupamento humano é organizado de modo estável para a obtenção daquela finalidade, então existe um Ser Social (sociedade natural), especificamente social e irreduzível à pluralidade dos indivíduos agrupados.²

¹ DALLARI apud PIRES, 2006, p. 79.

² BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 2002. p. 161.

Dallari, por sua vez, conclui que “[...] o Estado, como sociedade política, tem um fim geral, constituindo-se em meio para que os indivíduos e as demais sociedades possam atingir seus respectivos fins particulares.”³

2.2 A evolução do Estado Moderno Financeiro: o Estado Patrimonial, o Estado de Polícia e o Estado Fiscal

Segundo Ricardo Lobo Torres, o Estado Patrimonial surge em duas vertentes distintas: uma, na Holanda e na Inglaterra, outra, na França, Alemanha, Áustria, Espanha e Portugal. Tem como principal característica o patrimonialismo financeiro, mantendo-se fundamentalmente das rendas patrimoniais ou dominiais do príncipe, apoiando-se apenas secundariamente na receita proveniente de tributos. Explica Torres que: “No Estado Patrimonial se confundem o público e o privado, o *imperium* e o *dominium*, a fazenda do príncipe e a fazenda pública.”, persistindo poderes periféricos de imposição de tributos em mãos da Igreja e de senhores feudais.⁴

Ao Estado Patrimonial sucede o Estado de Polícia, que floresce principalmente na Alemanha e na Áustria, de onde migra para a Itália, a Espanha e Portugal. O Estado de Polícia caracteriza-se como um Estado modernizador, intervencionista, centralizador e paternalista, com base na atividade de polícia (polizei), visando a garantia da ordem e da segurança e a administração do bem-estar e da felicidade do Estado e de seus súditos. Conforme Torres, “Inicia-se a separação entre o público e o privado, entre as rendas patrimoniais e o tributo, que, entretanto, ainda é tênue, permanecendo a indistinção entre política e economia. [...] O tributo deixa de ser esporádico e destinado a atender necessidades públicas e passa a exibir finalidades extrafiscais, podendo ser cobrado, com apoio na Razão de Estado, para o ulterior fomento das atividades produtivas.”, das empresas e mediante intervenção direta na economia, por meio de monopólios e do fabrico de diversos produtos.⁵

No Estado Fiscal, que gradualmente sucede ao Estado de Polícia, com o advento do liberalismo e do capitalismo, a receita pública assume novo perfil, passando a fundar-se nos empréstimos e principalmente nos tributos. Dá-se a separação entre a fazenda pública e a fazenda do príncipe, entre a política e a economia, minimiza-se a intervenção estatal, o tributo deixa de ser

³ DALLARI, apud PIRES, Op. cit., p. 91.

⁴ TORRES, 1991, p. 13-14.

⁵ Ibid., p. 51-53.

transitório e vinculado a necessidades conjunturais para ser cobrado permanentemente com base na riqueza e na capacidade contributiva.⁶

Conforme Torres:

No Estado Fiscal modifica-se o conceito de riqueza. Antes, no patrimonialismo, apenas o rei e a Igreja eram ricos. No Estado de Polícia começa a se alterar a consideração da riqueza, que passa a ser o símbolo da felicidade do príncipe e dos súditos. Agora, no liberalismo, o que importa é a riqueza das nações, ou seja, a riqueza da sociedade suscetível de imposição fiscal pelo Estado.⁷

2.3 O modelo de Estado Financeiro adotado pela Constituição Federal de 1988

A Constituição Federal de 1988 adotou claramente o modelo de Estado Fiscal ao erigir a tributação como o principal meio financeiro para a obtenção de receitas. A Carta confere competência a todos os entes federados para instituir impostos, taxas e contribuições de melhoria (CF/88, artigo 145)⁸; e, à União para instituir empréstimos compulsórios (CF/88, artigo 148)⁹ e contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais e econômicas (CF/88, artigo 149, caput)¹⁰.

Ao lado disso, segundo Maria Luiza Vianna Pessoa de Mendonça:

A leitura dos artigos 173 e 175 da Constituição Federal de 1988 deixa patente que o Estado brasileiro, apenas em cará-

⁶ Ibid., p. 97-98.

⁷ Ibid., p. 139.

⁸ Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: I - impostos; II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição; III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas. § 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte. § 2º - As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos.

⁹ Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios: I - para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência; II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, "b". Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição.

ter excepcional, atua como agente econômico, a receita patrimonial do mesmo Estado não podendo constituir forma habitual de angariação de recursos para os cofres estatais. O crédito público, conquanto previsto e autorizado constitucionalmente, principalmente nos incisos I, II, IV e VI do artigo 163 e no § 8º do artigo 165 do texto constitucional, não constitui uma forma de obtenção e ao mesmo tempo de incorporação da receita obtida por meio dele ao patrimônio estatal, não podendo consistir numa forma habitual de ingresso de recursos para as burras do Estado.¹¹

Para Aliomar Baleeiro, o Estado pode financiar-se das seguintes formas: extorquindo outros povos ou deles recebendo doações voluntárias; auferindo rendas produzidas pelos bens e empresas estatais; tomando ou forçando empréstimos; fabricando dinheiro; ou exigindo coativamente tributos.¹² Em um Estado Social e Democrático de Direito como o brasileiro (CF/88, artigo 1º, caput)¹³, que se caracteriza, ainda, pela minimização da atuação econômica estatal direta, a tributação não poderia deixar de ser a sua principal fonte de financiamento.

3. O Preço da Liberdade

A compreensão de Estado antes afirmada, de um Estado com fins gerais e financiado principalmente por meio de tributos, põe em destaque a relação existente entre esses fins e os meios empregados para a sua consecução. Os fins a serem alcançados pelo Estado exigem recursos. Somente esses fins são capazes de justificar a arrecadação de tributos. A tributação, portanto, assume uma natureza peculiar no financiamento do Estado Social.

¹⁰ Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no 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. [...].

¹¹ MENDONÇA, 2006, p. 421.

¹² BALEEIRO, Aliomar, apud PIRES, 2006, p. 79.

¹³ 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 e tem como fundamentos: [...].

3.1 Fins do Estado brasileiro – o Estado Social

No Estado Patrimonial, a liberdade está fracionada entre o príncipe, o senhor feudal e a Igreja. Os nobres e o clero são livres, porque não se submetem senão excepcionalmente às imposições fiscais do príncipe, e, porque também lhes é reservado um poder fiscal periférico.

No Estado de Polícia, como decorrência da centralização política e financeira e da progressiva eliminação da fiscalidade periférica dos senhores feudais e da Igreja, além da busca da felicidade do Estado e de seus súditos, a liberdade afirma-se como a liberdade no Estado. A liberdade decorre da busca estatal da felicidade do príncipe e dos súditos, felicidade dependente, por sua vez, do intervencionismo estatal iluminista. Nas palavras de Kant, citadas por Torres, “[...] o soberano se torna déspota só para ter o prazer de fazer os súditos felizes à força.”¹⁴

Diversamente, porém, “No Estado Fiscal afirma-se a liberdade individual: reserva-se pelo contrato social um mínimo de liberdade intocável pelo imposto [...]”¹⁵ A liberdade preexistente assegurada no pacto constitucional limita o poder fiscal. O indivíduo liberta-se das amarras e da intervenção do Estado, que deve garantir determinadas liberdades, particularmente a propriedade, até então concentrada nas mãos do príncipe, dos senhores feudais e da Igreja, bem como uma margem de liberdade política e de segurança inerentes, o que permite um incremento das iniciativas econômicas e o crescimento do comércio, da indústria e dos serviços. Como afirma Schoueri, “Se a finalidade da organização do Estado é a conservação da propriedade, pressupõe-se que o povo tenha propriedades, motivo pelo qual o Estado não pode tirar do homem uma parte de suas propriedades sem o seu consentimento.”¹⁶

A República Federativa do Brasil, como antes visto, é um Estado Fiscal. Ao lado disso, a Constituição Federal de 1988, a partir do princípio fundamental da dignidade da pessoa humana gravado já no seu artigo 1º, III¹⁷, inscreveu como objetivos fundamentais da República Federativa do

¹⁴ KANT, apud TORRES, 1991, p. 63.

¹⁵ TORRES, Ibid., p. 109.

¹⁶ SCHOUERI, 2006, p. 450.

¹⁷ 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 e tem como fundamentos: [...] III - a dignidade da pessoa humana; [...].

Brasil, no artigo 3º,¹⁸ a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, uma vez erradicadas a pobreza e a marginalização e reduzidas as desigualdades sociais e regionais, além da garantia do desenvolvimento nacional, com a promoção do bem de todos. Essas mesmas finalidades norteiam a ordem econômica e a ordem social brasileiras. O artigo 170, caput, da Carta¹⁹ preconiza cumprir à ordem econômica “assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social”. A seu turno, o artigo 193 da Carta²⁰ afirma como objetivo da ordem social “o bem-estar e a justiça sociais”. Estão postas, aí, as bases do Estado Social, um Estado voltado para a proteção das necessidades e a promoção do bem-estar social.

Assim, se no pensamento liberal que norteou o Estado Fiscal a liberdade antecedia o Direito, partindo da visão contratualista segundo a qual o indivíduo, no pacto constitucional, resguarda para si uma esfera de liberdade intocável, no Estado Social e Democrático de Direito, segundo Luís Eduardo Schoueri:

[...] a liberdade [...] já não se compreende isolada dos objetivos positivos do Estado Social. Assegura-se, sim, a liberdade dos agentes econômicos (status negativo: liberdade de agir), mas busca-se a liberdade das camadas sociais mais desfavorecidas, reduzindo as desigualdades (status positivo). O Estado de Direito quer a liberdade de todos.²¹ [grifo nosso].

Esses são os fins de um Estado Social como o consagrado na Constituição Federal de 1988. A “liberdade de”, máxima do liberalismo, assume no Estado Social uma outra feição, a “liberdade para”. Segundo Schoueri, “Nesse sentido, a liberdade se exerce e se concede para atingir um fim. Aqui estará a evolução do Estado Social e Democrático de Direito.”²²

¹⁸ Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: I - construir uma sociedade livre, justa e solidária; II - garantir o desenvolvimento nacional; III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

¹⁹ Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: [...].

²⁰ Art. 193. A ordem social tem como base o primado do trabalho, e como objetivo o bem-estar e a justiça sociais.

²¹ SCHOUERI, Op. cit., p. 462.

²² SCHOUERI, Ibid., p. 455-6.

3.2 O tributo como preço da liberdade

No Estado Fiscal do liberalismo a riqueza não é mais monopólio do príncipe, dos senhorios ou da Igreja. O trabalho, como liberdade de desenvolvimento das potencialidades do indivíduo no espaço público que lhe é reservado, passa a ser a razão da riqueza. Só desfruta de riqueza quem é livre. O que importa é a riqueza da nação, esta sim suscetível de imposição fiscal pelo Estado. O pagamento de tributos expressa, assim, participação nessa riqueza. “Daí, pois, que só quem é livre é que paga impostos. O tributo, pois, é consequência do exercício da liberdade.”²³ e, como tal, o preço a ser pago por sua fruição.

Porém, em um Estado Social como aquele consagrado na Constituição Federal de 1988, o tributo assume nova dimensão. Segundo Schoueri:

[...] na medida em que já não mais faz sentido o gozo da liberdade sem uma finalidade, e se esta passa a qualificar e legitimar a própria liberdade, então toda a atuação estatal deve ser voltada àquela finalidade. É assim que a arrecadação tributária se legitima enquanto instrumento para o Estado atingir sua finalidade. A expressão ‘preço da liberdade’, agora surge como preço que a sociedade paga para que o Estado, reduzindo as desigualdades, promova a liberdade das camadas mais desfavorecidas. [...] Ao lado do aspecto arrecadatório dos tributos, assume especial relevância, no Estado Social Democrático de Direito, sua função indutora. Com efeito, se dentre as formas de atuação estatal sobressai a tributação, parece coerente a conclusão de que normas tributárias indutoras, longe de serem uma exceção, surgem em obediência ao preceito constitucional da atuação positiva do Estado visando à ampliação do gozo da liberdade.²⁴

Para Mendonça que “O tributo é, portanto, segundo o tratamento que lhe foi dado pela Constituição Federal de 1988, o preço que o indivíduo paga pela manutenção da sua liberdade, esta só passível de ser gozada dentro da comunidade politicamente organizada.”²⁵

²³ SCHOUERI, Ibid., p. 453.

²⁴ SCHOUERI, Ibid., p. 462.

²⁵ MENDONÇA, Ibid., p. 420.

A fruição, a proteção e a ampliação das liberdades constitucionalmente asseguradas não são gratuitas. Na feliz expressão empregada por Stephen Holmes e Cass Sunstein, os direitos têm custos. Segundo os citados autores:

That is to say, personal liberty cannot be secured merely by limiting government interference with freedom of action and association. No right is simply a right to be left alone by public officials. All rights are claims to an affirmative governmental response. All rights, descriptively speaking, amount to entitlements defined and safeguarded by law. [...] If rights were merely immunities from public interference, the highest virtue of government (so far as the exercise of rights was concerned) would be paralysis or disability. But a disabled state cannot protect personal liberties [...] The financing of basic rights through tax revenues helps us see clearly that rights are public goods: taxpayer-funded and government-managed social services designed to improve collective and individual well-being. All rights are positive rights.²⁶

Para José Casalta Nabais:

[...] todos os direitos, porque não são dádiva divina nem frutos da natureza, porque não são auto-realizáveis nem podem ser realisticamente protegidos num estado falido ou incapacitado, implicam a cooperação social e a responsabilidade individual. [...] Têm, portanto, custos públicos não só os modernos direitos sociais, aos quais toda a gente facilmente aponta esses custos, mas também custos públicos os clássicos direitos e liberdades, em relação aos quais, por via de regra, tais custos tendem a ficar na sombra ou mesmo no esquecimento. Por conseguinte, não há direitos de borla, apresentando-se todos eles como bens públicos em sentido estrito. Não tem, por isso, o menor suporte a idéia, assente numa ficção de pendor libertário ou anarquista, de que a realização e proteção dos assim chamados direitos negativos, polarizados no direito de propriedade e na liberdade contratual, teriam apenas custos privados, sendo assim imunes a custos comunitários. Ou, dito de outro modo, não tem a menor base

²⁶ HOLMES; SUNSTEIN, 1999, p. 44-8.

real a separação tradicional entre, de um lado, os direitos negativos, que seriam alheios a custos comunitários e, de outro lado, os direitos positivos, que desencadeariam sobretudo custos comunitários. Pois, do ponto de vista do seu suporte financeiro, bem podemos dizer que os clássicos direitos e liberdades, os ditos direitos negativos, são, afinal de contas, tão positivos como os outros, como os ditos direitos positivos. Pois, a menos que tais direitos e liberdades não passem de promessas piedosas, a sua realização e a sua protecção pelas autoridades públicas exigem recursos financeiros.²⁷

3.3 O dever fundamental de pagar tributos

O Estado brasileiro é, em sua dimensão financeira, na conformação que lhe foi dada pela Constituição Federal de 1988, um Estado Fiscal: seus recursos advêm principalmente dos tributos. Em uma dimensão distinta, o Estado brasileiro é um Estado Social, é um Estado voltado, portanto, para o indivíduo. O tributo, segundo essa concepção, é o preço pago pelos indivíduos para que esse Estado possa lhes assegurar o pleno exercício e a ampliação de suas liberdades, o que só é possível dentro de uma comunidade politicamente organizada. Como consequência disso afirma Mendonça:

[...] se o homem, pela sua simples condição de ser humano, é titular de direitos fundamentais, inalienáveis e irrenunciáveis, cujo exercício não lhe pode ser subtraído por quem quer que seja, muito menos pelo Estado – os chamados direitos fundamentais -, ele só pode exercer a titularidade desses direitos, de modo efetivo, dentro da comunidade estatal da qual ele faz parte, cuja finalidade primeira é a de lhe assegurar o seu exercício dentro de uma necessária condição de segurança jurídica; deste fato há que se inferir; então, que, se a comunidade estatal existe para servir ao indivíduo, a esse indivíduo, como membro e beneficiário da sua existência e funcionamento, compete dar a sua parcela de colaboração para a sua manutenção, sem o que ela não existirá e não subsistirá.²⁸

²⁷ NABAIS, 2006, documento eletrônico.

²⁸ MENDONÇA, Op. cit., p. 363.

Para Betina Treiger Grupenmacher, essa dimensão financeira do Estado tem como pressuposto uma necessária correlação entre a distribuição da imposição tributária e os gastos públicos para os quais todos os indivíduos devem concorrer.²⁹ Tal correlação, segundo ela, implica idéia de solidariedade: exige-se uma colaboração do indivíduo em benefício da comunidade a fim de que o Estado possa fazer frente aos custos com a realização do bem comum, “[...] um sacrifício individual em benefício do interesse geral.”³⁰ Isso significa, segundo Mendonça, que “[...] o tributo constitui uma contrapartida indispensável exigida do indivíduo para financiar a existência e o funcionamento da comunidade estatal brasileira dentro da qual ele pode exercer os seus direitos fundamentais.”³¹

Sob essa perspectiva, em um Estado Fiscal e Social, essa colaboração do indivíduo para garantia da liberdade, denominada tributo, não possui qualquer caráter de voluntariedade. Trata-se efetivamente de verdadeiro dever, de natureza fundamental, porquanto pressuposto necessário e indispensável à manutenção e existência do Estado e ao exercício, proteção e ampliação da liberdade. Para Nabais:

*[...] os deveres fundamentais, para além de constituírem o pressuposto geral da existência e funcionamento do estado e do conseqüente reconhecimento e garantia dos direitos fundamentais no seu conjunto, se apresentam, singularmente considerados, como específicos pressupostos da protecção da vida, da liberdade e da propriedade dos indivíduos. Prova disso temo-la, por exemplo, no dever que é objecto do presente estudo: efectivamente, o dever de pagar impostos é um pressuposto necessário da garantia do direito de propriedade, na medida em que esta é de todo incompatível com um estado proprietário e implica inevitavelmente um estado fiscal.”*³²

Em sua feição subjetiva, a titularidade ativa do dever fundamental de pagar tributos pertence à comunidade estatal; a titularidade passiva, por sua vez, aos indivíduos ou a pessoas coletivas. São, portanto, deveres dos indivíduos para com a comunidade.

²⁹ GRUPENMACHER, 2006, p. 105.

³⁰ GRUPENMACHER, *Ibid.*, p. 106.

³¹ MENDONÇA, *Op. cit.*, p. 420.

³² NABAIS, 1998, p. 59-60.

4. Justiça Fiscal: elementos para uma compreensão

A idéia de justiça remonta à Grécia antiga, aos escritos de Platão (República) e Aristóteles (Política), de capital importância para o Direito, mas que, segundo Klaus Tipke, não possui um critério que lhe seja uniformemente aplicável; a cada ramo do Direito cabe eleger o seu próprio critério de justiça.³³ Impõe-se, assim, que o dever fundamental de pagar tributos, como decorrência do Estado Fiscal e Social, seja também estudado à luz da idéia de justiça. E que, sobretudo, se possa, como afirma Tipke, encontrar um critério de justiça próprio e aplicável a essa concepção de Estado.

4.1 O desenvolvimento do conceito de justiça: uma síntese possível

Pela análise da linguagem, Aristóteles distingue inicialmente dois tipos de justiça. O justo (*dikaion*), no linguajar corrente de então, significa tanto o legal (*nomimom*) como o igual (*ison*). Essa dicotomia linguística aponta para duas formas de estabelecer o justo: pela lei ou pela igualdade. A partir daí, Aristóteles divide o gênero justiça em duas espécies: a justiça geral e a justiça particular.

A justiça geral se orienta pela idéia de legalidade. O justo é o que se estabelece em conformidade com a lei. A lei determina o que é devido à comunidade para que ela alcance o bem comum. A justiça particular, por sua vez, é orientada pela noção de igualdade. A justiça particular divide-se em dois subtipos: a justiça corretiva e a justiça distributiva. A primeira rege-se por um critério de igualdade absoluta. Desempenha uma função corretiva nas relações entre os indivíduos, visando restabelecer o equilíbrio entre aquele que perdeu algo (vítima) e aquele que ganhou algo (agressor). A segunda, a seu turno, rege-se por um critério de igualdade proporcional. A distribuição dos benefícios e dos encargos na comunidade observa uma determinada qualidade pessoal do destinatário do bem ou do encargo (p. ex., a riqueza, na oligarquia) considerada como causa da distribuição, na proporção da relevância que cada indivíduo possui na comunidade. Tomás de Aquino mantém as distinções de Aristóteles a respeito da justiça corretiva e da justiça distributiva, mas amplia o seu âmbito de aplicação. A justiça distributiva, sobretudo, não se limita à comunidade política, estendendo-se a todas as comunidades.

Com o advento da sociedade moderna, a idéia de justiça sofre uma reformulação patrocinada por diversos autores, tais como Charles Taylor,

³³ TIPKE, 2002, p. 25.

Montesquieu, Louis Taparelli d'Azeglio e Antoine. Em uma sociedade democrática e igualitária, se todos os indivíduos possuem a mesma relevância e se a lei lhes impõe iguais direitos e deveres, a noção que deve reger a comunidade não é a de justiça distributiva, baseada em uma igualdade proporcional, mas a de justiça legal, fundada em uma legalidade que afirma a igualdade de todos como membros dessa comunidade. De todo o ato praticado, conforme a lei, resulta o bem comum. O foco deixa de ser o meio empregado para alcançar o bem comum – a lei – e se desloca para o seu destinatário – os indivíduos da comunidade. Passa-se a falar, então, em uma dignidade inerente aos indivíduos, como mera decorrência de sua condição de pessoa humana. A pessoa humana é digna e merecedora de todos os bens necessários para que possa se realizar. Todos devem participar do bem comum. Nasce, assim, a idéia de justiça social.

As Encíclicas sociais da Igreja Católica são responsáveis por impulsionar o desenvolvimento da idéia de justiça social, patrocinando a fusão das idéias aristotélicas com a ética cristã. Na justiça social, segundo Luis Fernando Barzotto:

[...] o bem comum é o bem de todos, sendo realizado somente 'quando todos e cada um tiverem todos os bens que as riquezas naturais, a arte técnica e a boa administração econômica podem proporcionar.' Na ordem econômica, a fórmula da justiça social seria então: 'todos os bens necessários para todos'.³⁴

Pode-se afirmar, assim, que a justiça comutativa trata das relações de um indivíduo com outro indivíduo; a justiça distributiva, das relações da comunidade com os indivíduos; e a justiça social, das relações dos indivíduos com a comunidade.

4.2 O financiamento e os fins sociais do Estado sob o prisma da justiça

A Constituição Federal de 1988 inscreveu como objetivo fundamental do Estado brasileiro “construir uma sociedade livre, justa e solidária” (CF/88, artigo 3º, I). Segundo afirma Fernando Facury Scaff, “Toda a estrutura do Estado deve servir à obtenção desses desígnios. Daí que todo o sistema de planejamento que a Constituição de 1988 estabeleceu para o desenvolvimento nacional deve estar voltado para a consecução desses objetivos.”³⁵

³⁴ BARZOTTO, 2005, documento eletrônico.

³⁵ SCAFF, 2006, p. 124.

A noção de justiça, portanto, por expressa vontade da Constituição, é pressuposto de coerência normativa no discurso constitucional, requisito essencial na interpretação de todo o seu texto.

A tributação, sob essa perspectiva, não pode se afastar da noção de justiça. A própria opção constitucional por um Estado Fiscal reforça essa afirmação. Se a tributação é o preço a pagar pelo exercício, manutenção e ampliação da liberdade, somente se legitima enquanto instrumento para alcançar essa finalidade, sem perder de vista a igual relevância de cada indivíduo na comunidade. Por essa razão, a Constituição Federal previu, em seus artigos 145, § 1º, e 150, II,³⁶ a capacidade contributiva e a isonomia, respectivamente, como critérios de justiça para a tributação. Para Grupenmacher “A carga tributária há de ser igualmente distribuída entre os cidadãos, com a ressalva de que, como medida de justiça, aqueles que detém mais riqueza contribuam proporcional e progressivamente mais para a manutenção do Estado.”³⁷

Essa relação entre a comunidade e o indivíduo, fundada em um critério de igualdade proporcional, pelo qual aquela só pode exigir deste tributo na proporção da sua capacidade de contribuir para com os fins estatais, nada mais é do que a noção de justiça distributiva.

Quanto aos fins do Estado, a relação se inverte: não se dá mais do todo com a parte, mas sim da parte com o todo, do indivíduo com a comunidade. O critério de igualdade, aqui, é o de igualdade absoluta fundada na dignidade da pessoa humana. Cabe à comunidade assegurar a cada indivíduo o exercício, a proteção e a ampliação da liberdade simplesmente por sua condição de pessoa humana, igualmente digna e merecedora de todos os bens necessários a sua realização como tal.

Essa relação entre o indivíduo e a comunidade, calcada em um critério de igualdade absoluta, que impõe a esta o dever de assegurar e àquele participar no bem comum sem qualquer distinção, corresponde à noção de justiça social, tal qual expressamente prevê a Constituição Federal de 1988 em seu artigo 193, que erigiu como objetivo da ordem social “o bem-estar e a justiça sociais”.

³⁶ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos; [...].

³⁷ GRUPENMACHER, Op. cit., p. 104.

Em Estados Fiscal e Social, essas duas noções de justiça não existem separadamente, a não ser que constituam cada qual uma das faces de uma mesma moeda. É o que a compreensão do tributo como o preço da liberdade impõe, “[...] a partir da conscientização de que a tributação existe como forma de realização da justiça social, sendo um importante instrumento para que se alcance o propósito de uma vida digna para todos.”³⁸ Afirma Schoueri que:

*Ao lado do aspecto arrecadatório dos tributos, assume relevância, no Estado Social Democrático de Direito, sua função indutora. Com efeito, se dentre as formas de atuação estatal sobressai a tributação, parece coerente a conclusão de que normas tributárias indutoras, longe de serem uma exceção, surgem em obediência ao preceito constitucional da atuação positiva do Estado visando à ampliação do gozo da liberdade.*³⁹

Sendo assim, uma compreensão do que podemos denominar de justiça fiscal não pode prescindir da presença de ambas as noções de justiça mencionadas: a de justiça distributiva, que, fundada em um critério de igualdade proporcional, rege as relações da comunidade com o indivíduo; e a de justiça social, que, calcada em critério de igualdade absoluta, rege as relações do indivíduo com a comunidade. Segundo Paulo Caliendo:

A noção de Justiça Fiscal pode ser entendida como princípio estruturante do Direito Tributário, ou seja, do qual outros princípios derivam e buscam orientação, tais como: isonomia fiscal, capacidade contributiva, progressividade, seletividade. Ela possui também o significado de apresentar a exigência de que as normas tributárias busquem alcançar um valor ou um fim. Determina, desse modo, as razões para o agir no âmbito de determinado ordenamento jurídico. Exclui, portanto, a possibilidade de soluções ausentes de fundamentos éticos ou meramente formais.⁴⁰

4.3 A neutralidade fiscal como elemento para a compreensão da Justiça Fiscal

Para Caliendo, a tributação é um fenômeno intersistêmico que envolve o Direito e a Economia (além da Política). As trocas entre o Direito e a

³⁸ GRUPENMACHER, Op. cit., p. 102.

³⁹ SCHOUERI, Op. cit., p. 462.

⁴⁰ CALIENDO, 2005, p. 196.

Economia devem guardar equilíbrio, de modo que um sistema não prevaleça sobre o outro. A imposição da Economia sobre o jurídico poderia implicar “corrupção” do sentido da tributação fazendo-a corresponder a ditames econômicos, ferindo de morte a identidade interna do Direito. As trocas entre os sistemas, portanto, dar-se-iam através de um filtro, que denomina de neutralidade fiscal, a fim de evitar tal fenômeno.⁴¹

Afirma Caliendo que qualquer economia deve pressupor equidade e eficiência: o Estado, quando age para obter a mais equitativa distribuição de bens na sociedade, deve fazê-lo com o mínimo de efeitos. A ponderação desses interesses geralmente conflitantes se daria através do filtro da neutralidade fiscal, buscando o equilíbrio da economia. Diz Caliendo:

Todas essas observações, contudo, partem da observação que para financiar o fornecimento de bens públicos (“public goods”), redistribuir renda ou controlar a economia, o Estado faz uso de transferências de riqueza privada (“non-lump-sum transfers”) para o setor público que se fundamentam em decisões econômicas dos agentes privados, especialmente, devido ao fato de que a tributação contemporânea funda-se em uma incidência sobre fatos econômicos. [...] o Estado deve implementar suas políticas com o mínimo e efeitos para a sociedade (“minimum loss to society”), bem como a sua influência sobre as decisões econômicas dos agentes privados deve ser realizada de modo a influenciar o mínimo possível sobre o sistema de formação de preços.⁴²

A busca por uma correta correlação entre a tributação e a busca pela prosperidade, sem que a tributação se constitua em um elemento de diminuição da eficiência e obstáculo ao desenvolvimento, constitui a preocupação do princípio da neutralidade fiscal.

Caliendo, porém, situa a neutralidade fiscal ao lado da justiça fiscal, ao limitar a compreensão da justiça fiscal à identificação da correta contribuição do indivíduo para a manutenção da liberdade e ao apontar a existência de conflito entre justiça fiscal e eficiência econômica. Aqui, apenas, ousou discordar. Se no Estado Fiscal o tributo de fato é o preço da liberdade, a livre disponibilidade econômica dos indivíduos exige uma economia de mercado, fundada na eficiência. Segundo Nabais:

⁴¹ CALIENDO, 2006, p. 512.

⁴² CALIENDO, Op. cit., p. 520.

Nestes termos, o princípio da livre disponibilidade (económica) dos indivíduos implica, por um lado, que a ordem jurídica da economia garanta uma economia de mercado (ou privada), em que o processo económico caiba primariamente à livre iniciativa individual, e que o estado desempenhe tarefas económicas supletivas ou subsidiárias, isto é, aquelas tarefas que só ele pode desempenhar, ou que ele pode desempenhar melhor do que os agentes económicos privados, em termos tanto de optimização da actividade económica como da minimização do desaproveitamento das forças produtivas.⁴³

De resto, se o objetivo da tributação é também o de possibilitar a ampliação da liberdade, com o conseqüente aumento da riqueza da nação, não parece haver qualquer incompatibilidade entre eficiência e justiça fiscal. Ao contrário, a eficiência parece ser atributo inerente à idéia de liberdade em um Estado Fiscal, pressupondo que “A prosperidade pública de uma nação é a soma das prosperidades dos particulares que a compõem.”⁴⁴

A neutralidade fiscal, portanto, também parece ser elemento necessário à compreensão da idéia de justiça fiscal. Não seria possível, assim, falar de justiça fiscal sem que nela estivesse compreendida a idéia de eficiência e de prosperidade e, conseqüentemente, de neutralidade fiscal. O princípio da neutralidade fiscal atua precisamente no espaço situado entre os limites mínimo e máximo da tributação, como critério de ponderação na solução de eventual tensão entre capacidade contributiva e eficiência.

5. Justiça Fiscal e Sonegação

Segundo Eduardo Bittar, “[...] se à justiça se opõe um único vício, este vício é a injustiça.”⁴⁵ Em Estados Fiscal e Social, marcados por um dever fundamental de pagar tributos com a finalidade de financiar a atuação estatal voltada para a consecução de determinados fins sociais, cumpre focalizar a sonegação através da lente da justiça, em particular da Justiça Fiscal,

⁴³ NABAIS, Op. cit., p. 205.

⁴⁴ NEVES apud TORRES, Op. cit., p. 139.

⁴⁵ BITTAR, Eduardo C. B., apud GRUPENMACHER, Op. cit., p. 102.

e daí extrair as conseqüências que se projetam sobre o seu tratamento tributário e penal privilegiado.

5.1 Sonegação fiscal: premissa semântica

A Lei nº 4.502/1964, que disciplinava o então denominado Imposto de Consumo, estabelecia, em seus artigos 71 e 72, os conceitos de sonegação e de fraude: “Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária: I – da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais; II – das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito correspondente.”; já a “Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal ou excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, para evitar ou diferir o seu pagamento.” A distinção fundamental entre uma e outra parece ser o momento e o objeto da atuação do agente. Na sonegação, o agente atua depois da ocorrência do fato gerador e sobre o conhecimento da autoridade fazendária; na fraude, se dá antes da sua ocorrência e sobre o próprio fato gerador.

Essa distinção encontra respaldo na descrição das condutas típicas previstas nos artigos 1^o⁴⁶ e 2^o⁴⁷ da Lei nº 8.137/1990, que definem os crimes

⁴⁶ 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; II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal; III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável; 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 fornecê-la em desacordo com a legislação. Pena - reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa. Parágrafo único. A falta de atendimento da exigência da autoridade, no prazo de 10 (dez) dias, que poderá ser convertido em horas em razão da maior ou menor complexidade da matéria ou da dificuldade quanto ao atendimento da exigência, caracteriza a infração prevista no inciso V.

⁴⁷ Art. 2º Constitui crime da mesma natureza: I - fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo; II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos; III - exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição

contra a ordem tributária, e nos artigos 168-A⁴⁸ e 337-A⁴⁹ do Código Penal, que definem os crimes de apropriação indébita e de sonegação de contribuição previdenciárias. De fato, a análise dos referidos dispositivos legais permite concluir que as condutas típicas ali descritas caracterizam-se, fundamentalmente, pela omissão ou prestação de informações falsas às autoridades fazendárias em documentos necessários à verificação da ocorrência do fato gerador (Lei nº 8.137/1990, artigo 1º, I a V, e artigo 2º, I e V, e artigo 337-A) ou, ainda, pelo desvio de tributos de sua devida destinação (Lei nº 8.137/1990, artigo 2º, II a IV, e artigo 168-A). A fraude fiscal, portanto, tal qual definida no artigo 72 da Lei nº 4.502/1964, não se confunde com a sonegação nem constitui ilícito penal, mas apenas ilícito fiscal. Também com a sonegação não se confunde a elisão (ou evasão lícita), quando o contribuinte, entre vários caminhos *legais* para chegar a um mesmo resultado, escolhe aquele que implique pagamento de tributo menos elevado.

Para os fins do presente trabalho, portanto, sonegação corresponde às condutas típicas descritas nos referidos dispositivos da lei penal especial. Ao se falar de sonegação, estar-se-á falando de condutas descritas pela lei penal brasileira como crime.

como incentivo fiscal; IV - deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento; V - utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública. Pena - detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa.

⁴⁸ Art. 168-A. Deixar de repassar à previdência social as contribuições recolhidas dos contribuintes, no prazo e forma legal ou convencional: Pena - reclusão, de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa. § 1º Nas mesmas penas incorre quem deixar de: I - recolher, no prazo legal, contribuição ou outra importância destinada à previdência social que tenha sido descontada de pagamento efetuado a segurados, a terceiros ou arrecadada do público; II - recolher contribuições devidas à previdência social que tenham integrado despesas contábeis ou custos relativos à venda de produtos ou à prestação de serviços; III - pagar benefício devido a segurado, quando as respectivas cotas ou valores já tiverem sido reembolsados à empresa pela previdência social. [...].

⁴⁹ Art. 337-A. Suprimir ou reduzir contribuição social previdenciária e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: I - omitir de folha de pagamento da empresa ou de documento de informações previsto pela legislação previdenciária segurados empregado, empresário, trabalhador avulso ou trabalhador autônomo ou a este equiparado que lhe prestem serviços; II - deixar de lançar mensalmente nos títulos próprios da contabilidade da empresa as quantias descontadas dos segurados ou as devidas pelo empregador ou pelo tomador de serviços; III - omitir, total ou parcialmente, receitas ou lucros auferidos, remunerações pagas ou creditadas e demais fatos geradores de contribuições sociais previdenciárias: Pena - reclusão, de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa. [...].

5.2 A proibição de privilégios odiosos em matéria tributária

No Estado Fiscal a disciplina dos privilégios sofre uma radical transformação. Se antes, no Estado Patrimonial e no Estado de Polícia os privilégios eram pessoais e decorriam de mera concessão do príncipe, no Estado Fiscal proíbe-se qualquer sorte de privilégios não fundados em condições objetivas.⁵⁰ Para Ricardo Lobo Torres:

Privilégio odioso é a permissão para fazer ou deixar de fazer alguma coisa contrária ao direito comum. [...] No Estado Fiscal odioso é o privilégio que consiste em pagar tributo menor que o previsto para os outros contribuintes, não pagá-lo (isenção) ou obter subvenções e incentivos, tudo em razão de discriminações pessoais, como sejam as circunstâncias de o beneficiário ser membro do clero ou da nobreza. Pimenta Bueno definiu magistralmente a proibição de privilégios odiosos. Explicou que o privilégio poderia se expressar por uma das seguintes formas: “1º) Fazer ou gozar alguma coisa, e que os outros são excluídos pela proibição do direito comum; 2º) Não fazer ou não prestar alguma coisa, que os outros são obrigados a fazer ou prestar em virtude do direito comum, ou geral; 3º) Ter direito superior ou preferência, quando entrar com outros em concorrência.” E, logo adiante, conclui: “É, pois, uma exceção ou proteção especial de maior ou menor importância, que faz desaparecer a igualdade perante a lei, e que põe alguns cidadãos em melhores condições que todos os outros.”⁵¹

Fernando Osório de Almeida Junior arremata:

Por outro lado, o princípio da igualdade somente admite discriminações que não importem nos chamados privilégios odiosos, os quais implicam invariavelmente na imposição aos não privilegiados do desembolso do tributo que não será pago pelos que auferiram o benefício fiscal. Dessa forma, o privilégio que é odioso não comporta ampliação a outros contribuintes que o reclama para si, pois estendê-lo, nesse caso, significaria potencializar os seus malefícios para o Erário e para o princípio da justiça

⁵⁰ TORRES, Op. cit., p. 128-129.

⁵¹ TORRES, Op.cit., p. 129.

fiscal. Ao revés, é de se impor a tutela negativa, isto é, deve-se-lhes negar qualquer validade ou extensão perante a Constituição.⁵²

5.3 A tutela penal na proteção de bens jurídicos de relevância constitucional

Como antes visto, a Constituição Federal de 1988, a partir do princípio fundamental da dignidade da pessoa humana gravado já no seu artigo 1º, III, inscreveu como objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, no artigo 3º, a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, uma vez erradicadas a pobreza e a marginalização e reduzidas as desigualdades sociais e regionais. Essas mesmas finalidades norteiam a ordem econômica e a ordem social brasileiras. O artigo 170 da Carta preconiza cumprir à ordem econômica “assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social”. A seu turno, o artigo 193 da Carta afirma como objetivo da ordem social “o bem-estar e a justiça sociais”. Estão postas, aí, as bases do Estado Social, um Estado voltado para a proteção das necessidades e a promoção do bem-estar social. A realização desses fins, como também já referido, em um Estado Fiscal encontram suporte na tributação, principal meio de financiamento desse modelo estatal. Não se pode negar, portanto, a extrema relevância constitucional desses bens jurídicos.

Segundo Luciano Feldens:

No âmbito do Direito Penal contemporâneo, a noção de bem jurídico segue desempenhando um papel inquestionavelmente preponderante, operando como um fator decisivo na diagramação – definição das fontes e dos limites – do jus puniendi. Como consequência desse processo evolutivo sedimentado na base do pensamento jurídico penal, o bem jurídico passa – sem deixar de sê-lo, todavia – de elemento estruturado pela dogmática jurídico-penal a elemento estruturante e informador da política criminal do Estado, cuja legitimidade passa a estar condicionada a um modelo de crime como ofensa a bens jurídicos. É a partir desse momento – ou seja, quando se passa a exigir do legislador, como condição de legitimidade de sua tarefa em relação ao Direito Penal, que a tutela penal seja exclusivamente orientada à pro-

⁵² ALMEIDA JUNIOR, 2002, p. 76-7.

teção de bens jurídicos – que o conceito do bem jurídico desponta como um conceito material e, portanto, com um conteúdo, senão previamente definido, definível. Sob a perspectiva dogmática alinhavada na lição de Fábio Roberto D’Ávila, este preciso modelo de crime traduz uma concepção de ilícito penal assentada fundamentalmente na ofensa a interesses objetivos, no desvalor que expressa a lesão ou o pôr-em-perigo bens juridicamente protegidos e, portanto, em clara oposição à simples violação subjetiva do dever. E o que nos importa essencialmente: um tal modelo de crime (de exclusiva ofensa a bens jurídicos), retratável na fórmula do princípio da ofensividade (nullum crime sine iniuria), parece encontrar respaldo na Constituição.⁵³ [grifos no original].

Se o Direito Penal se volta à proteção de bens jurídicos, diz Feldens, com maior razão deve proteger aqueles com inegável assento constitucional, embora reconheça o autor que a amplitude ou abertura axiológica e cultural da Constituição de 1988 possibilitem, ainda que remotamente, a conexão de quase qualquer bem jurídico a algum valor constitucional. Em sua abalizada lição, Feldens reconhece o que denomina de “[...] dignificação penal de bens jurídicos transindividuais de feição constitucional.” a merecer a proteção do Direito Penal. Diz Feldens:

A concretização desses novos direitos ou interesses de índole marcadamente transindividual (coletivos ou difusos), não se logra conquistar tão-somente em face de seu simples reconhecimento político-normativo, afinal, conforme assinala Bobbio, uma coisa é falar dos direitos do homem, sempre novos e cada vez mais extensos, e justificá-los com argumentos convincentes; outra coisa é garantir-lhes uma proteção efetiva. Torna-se imperioso efetivá-los, exigindo a sua concreção, muitas das vezes, uma intervenção ativa do Estado. [...] deposita-se nessa disciplina jurídica [o Direito Penal] a missão de coibir aquelas condutas que revelem hipótese de dano a bens ou interesses que, mostrando-se vitais à sociedade como tal, receberam, muitos deles, incorporação constitucional. Estruturas político-normativas como “ordem

⁵³ FELDENS, 2005, p. 44-45.

econômica”, “ordem tributária”, “regularidade do sistema financeiro”, por exemplo, enfeixam uma relação de significados na qual se contém, para além do interesse público stricto sensu, o interesse mediatizado de todos os sujeitos sociais hoje dependentes do seu hígido funcionamento. [...] a considerar essas novas formas de ataque que, tendo como alvo imediato bens jurídicos transindividuais (os exemplos acima são eloqüentes nesse sentido), não deixam, por essa simples razão, de repercutir no patrimônio jurídico de cada cidadão individualmente considerado.⁵⁴ [grifos no original].

Segundo Emerson de Lima Pinto:

De forma alguma tal compreensão do problema significa propugnar por uma política criminal que tenha em sua gênese uma concepção de Direito Penal do terror ou, uma defesa de uma política criminal com derramamento de sangue descrita por Batista.; representa, isto sim, uma visão que harmoniza o em jurídico-penal com seu significado de proteção social, uma vez que na criminalidade contra a ordem tributária a lesão é realizada não somente contra a Administração Pública, mas, sobretudo, contra a coletividade. O Estado necessita dos recursos para realizar as políticas públicas que proporcionem uma vida digna aos cidadãos, no mesmo momento em que (re) equilibra e sopesa os bens jurídicos marginalizados pela classe política em detrimento dos valores instituídos por nossa Constituição Dirigente. [...] Destarte, cumpre afirmar que o Combate à Sonegação de Impostos é um dever constitucional, visto que o Brasil é um Estado Democrático de Direito. É dizer, precipuamente, um Estado intervencionista/ regulador, que tem esculpido em sua Carta Constitucional programas de implementação do Estado Social (Welfare State). Portanto, a partir de uma Constituição Dirigente cuja justiça distributiva é uma de suas metas, há inexorável imprescindibilidade de políticas de combate às ações que colocam em risco as possibilidades de realização da função social do Estado.⁵⁵ [grifos no original].

⁵⁴ FELDENS, Op. cit., p. 54-55.

⁵⁵ PINTO, 2001, p. 155 -166.

5.4 A injustiça como fonte de (in)validação da norma jurídica à luz da Constituição Federal de 1988

A construção de uma compreensão da noção de Justiça Fiscal e suas implicações sobre a sonegação não pode prescindir de uma abordagem, ainda que sucinta, da validade das normas. Longe de pretender esgotar o tema ou pacificar a acirrada cizânia entre juristas e filósofos, este trabalho objetiva apenas suscitar a discussão a respeito da validade das normas tributárias e penais à luz dos valores consagrados na Constituição Federal de 1988, sobretudo a justiça.

O positivismo jurídico que sucedeu à experiência jurídica pré-moderna, em que o direito não era legislado, mas fruto da doutrina e da jurisprudência a partir de postulados jusnaturalistas, representou uma importante evolução à época, como instrumento de limitação e controle do poder. Acarretou, porém, um reducionismo positivista que acabou por reduzir a justiça a uma conformidade formal da lei, independentemente de qualquer juízo de valor. No momento histórico atual, todavia, de consagração do Estado Social e de vertiginosa constitucionalização do direito, essa concepção positivista de validade das normas jurídicas como produto legislativo já se mostrou insuficiente. Para Luigi Ferrajoli:

La especificidad del moderno estado constitucional de derecho reside precisamente en el hecho de que las condiciones de validez establecidas por sus leyes fundamentales incorporan no sólo requisitos de regularidad formal, sino también condiciones de justicia sustancial. Estos rasgos sustanciales de la validez, inexplicablemente ignorados por la mayor parte de las definiciones iuspositivistas de derecho válido, ya sean normativistas o realistas, tienen una relevancia bastante mayor que la de los meramente formales.⁵⁶

A Constituição Federal de 1988, como visto antes, inscreveu como objetivo fundamental do Estado brasileiro “construir uma sociedade livre, justa e solidária” (CF/88, artigo. 3º, I). Em outros dispositivos a Carta também elegeu a noção de justiça como baliza para a atividade estatal, por exemplo, nos artigos 170 (Ordem Econômica) e 193 (Ordem Social). Ainda que se possa compreender o objetivo constitucional de construção de uma sociedade justa sob uma perspectiva programática, não se pode por

⁵⁶ FERRAJOLI apud SBARDELOTTO, 2001, p. 199.

isso destituir de toda e qualquer eficácia a norma constitucional. Esse objetivo constitucional tem de ser observado, de forma vinculante, por todos os órgãos, funções e atividades estatais, inclusive a legislativa, posto que toda a atividade estatal deve estar direcionada para a consecução de tal objetivo. É certo que a validade de uma norma não se reduz a um juízo de valor, se é justa ou injusta, em um reducionismo indevido. Contudo, não se pode conceber a sua validade sem que se guarde uma noção mínima de justiça, como parece exigir a Constituição Federal de 1988. A noção de justiça que impregna o texto constitucional, portanto, deve constituir pressuposto de coerência normativa no discurso constitucional e de conformidade com toda e qualquer norma jurídica infraconstitucional.

5.5 A (in)justiça e (in)validação de normas tributárias e penais que privilegiam a sonegação

A edição de normas tributárias e penais concedendo privilégios à sonegação têm sido a regra no período posterior à promulgação da Constituição Federal de 1988.

De fato, a Lei nº 8.137/1990, em seu artigo 14,⁵⁷ já continha a previsão de extinção da punibilidade do sonegador que efetuasse o pagamento dos tributos sonegados desde que o fizesse antes do recebimento da denúncia. Por um breve lapso temporal, essa sorte de privilégio foi abolida de nosso ordenamento jurídico, por conta da revogação do artigo 14 da citada Lei pelo artigo 98 da Lei nº 8.383/1991.⁵⁸ Pouco tempo depois, porém, o privilégio foi restabelecido por meio de emenda ao Projeto de Lei nº 913-B. Nesse projeto, que originou a Lei nº 9.249/1995, foi incluído o artigo 34,⁵⁹ ressuscitando o privilégio penal antes extirpado da legislação brasileira. Segundo narra Feldens, consta no Diário da Câmara dos Deputados que essa emenda visaria:

⁵⁷ Art. 14. Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos nos arts. 1º a 3º quando o agente promover o pagamento de tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia.

⁵⁸ Art. 98. Revogam-se o art. 44 da Lei nº 4.131, de 3 de setembro de 1962, os §§ 1º e 2º do art. 11 da Lei nº 4.357, de 16 de julho de 1964, o art. 2º da Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, o art. 5º do Decreto-Lei nº 1.060, de 21 de outubro de 1969, os arts. 13 e 14 da Lei nº 7.713, de 1988, os incisos III e IV e os §§ 1º e 2º do art. 7º e o art. 10 da Lei nº 8.023, de 1990, o inciso III e parágrafo único do art. 11 da Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990 e o art. 14 da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990.

⁵⁹ Art. 34. Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos na Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e na Lei nº 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.

[...] corrigir uma deformação existente na Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991. Essa emenda limitava-se a incorporar na legislação o que havia sido suprimido na citada lei. O Deputado Silvio Torres pediu a palavra para declarar-se favorável ao acolhimento da emenda pelo Relator, acrescentando, a propósito, que fora procurado em São Paulo por representantes das Federações do Comércio, os quais lhe relataram muitos problemas que vinham ocorrendo em função daquela lei, penalizando até mesmo quem estivesse em dia com o fisco, continuando, não obstante, a ser indiciados em processos-crime.⁶⁰

A explicação para os “problemas” referidos pelo parlamentar pode certamente ser encontrada, por exemplo, nos dados divulgados pela Secretaria da Receita Federal relativos a 2005. No levantamento divulgado pela imprensa, o comércio foi setor que mais sonegou no referido ano. Somente com as autuações lavradas pela Secretaria da Receita Federal, desconsiderando-se, portanto, a cifra “dourada” desse tipo de criminalidade, a quantia devida ao Fisco alcançou a soma de R\$ 20,08 bilhões de reais apenas nos meses de janeiro, fevereiro e março de 2004.⁶¹

Tamanho privilégio, contudo, não pareceu suficiente. Assim, foi criado o denominado REFIS, por meio da Lei nº 9.964/2000,⁶² um programa fiscal de recuperação de créditos tributários que previa o pagamento dos tributos (inclusive produto de sonegação) a perder de vista, na medida em que não havia prazo estabelecido, sendo que o pagamento seria feito em

⁶⁰ FELDENS, 2002. p. 191.

⁶¹ RECEITA APONTA COMÉRCIO como setor que mais sonegou este ano. Zero Hora, Porto Alegre, 12 abr. 2005.

⁶² Art. 15. É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1o e 2o da Lei no 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e no art. 95 da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991, durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no Refis, desde que a inclusão no referido Programa tenha ocorrido antes do recebimento da denúncia criminal. § 1º A prescrição criminal não corre durante o período de suspensão da pretensão punitiva. § 2º O disposto neste artigo aplica-se, também: I – a programas de recuperação fiscal instituídos pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios, que adotem, no que couber, normas estabelecidas nesta Lei; II – aos parcelamentos referidos nos arts. 12 e 13. § 3º 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, que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento antes do recebimento da denúncia criminal.

parcelas correspondentes a no máximo 1,5% do faturamento da empresa até que, algum dia, o débito restasse quitado. Feldens refere o caso da Academia de Tênis de Brasília, misto de centro de lazer e hotel de luxo, com diárias de até R\$ 750,00, que, depois de 15 anos beneficiando apenas o seu proprietário, levaria 1.666 anos para quitar o débito considerando o valor das prestações que vinha recolhendo aos cofres públicos.⁶³ A par disso, a Lei também previa a suspensão da pretensão punitiva do Estado durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o autor da sonegação estivesse incluída no REFIS, desde que a inclusão se desse antes do recebimento da denúncia. Feito o pagamento de todas as parcelas, a punibilidade do referido autor restaria extinta.

Entretanto, o privilégio parece não ter surtido os efeitos desejados, pois em curto espaço de tempo nova legislação desse jaez veio a lume. Com a Lei nº 10.684/2003,⁶⁴ foi instituída nova modalidade de parcelamento dos débitos (inclusive os oriundos de tributos sonegados), o chamado PAES. Se, por um lado a nova legislação “moralizou” o prazo de pagamento do débito, reduzindo-o para “apenas” quinze anos, de outro, suprimiu o marco processual penal até então existente, que limitava a fruição do privilégio penal ao parcelamento do débito antes do recebimento da denúncia. Assim, até mesmo aqueles que já haviam sido condenados criminalmente por sonegação, desde que não houvesse transitado em julgado a decisão condenatória, puderam gozar do privilégio da suspensão da pretensão punitiva e poderão desfrutar da conseqüente extinção da punibilidade ao cabo do pagamento do débito.

Esses privilégios fiscais e penais concedidos aos sonegadores, contudo, não parecem guardar um mínimo sequer de conformidade com o modelo de Estados Fiscal e Social adotado pela Constituição Federal de 1988, fundado na Justiça Fiscal.

De fato, segundo Alexandre Kern:

[...] esse ‘roteiro ‘sonegação-fiscalização-pagamento-extinção da punibilidade’ não sofre qualquer limitação no

⁶³ FELDENS, Op. cit., p. 201.

⁶⁴ Art. 9º É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1o e 2o da Lei no 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e nos arts. 168A e 337A do Decreto-Lei nº 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.

*tempo ou na frequência de sua repetição, representando antes forte estímulo à delinquência tributária, pela redução da margem de risco do sonegador frente à magnitude dos ganhos patrimoniais em jogo.*⁶⁵

O cumprimento do dever legal de pagar tributos no tempo e modo devidos acaba desprovido de qualquer força cogente. Ciente dos privilégios fiscais e penais que reiteradamente a legislação concede e diante das exorbitantes taxas de juros cobradas pelas instituições financeiras, prefere o sonegador financiar-se, com juros e prazos infinitamente superiores, com os tributos que sonega e que deveriam financiar os elevados fins previstos na Constituição Federal. Como consequência disso, os encargos do financiamento dos programas sociais estatais acabam sendo suportados com maior intensidade pelos indivíduos que pagam corretamente os tributos, em especial as classes mais desfavorecidas, que arcam com uma quantidade enorme de tributos indiretos que oneram produtos de primeiríssima necessidade. As demandas sociais sempre crescentes passam a exigir uma arrecadação cada vez maior e que, por conta da sonegação, acaba incidindo sobre uma base cada vez menor, implicando elevação desmedida da carga tributária.

De outro lado, esses privilégios odiosos, ao incentivar a sonegação, acabam por desestimular a eficiência econômica que deveria ser um dos objetivos da tributação, como expressão da ampliação das liberdades asseguradas pelo Estado Fiscal. O economista Julio Neto, em artigo publicado no jornal Zero Hora, afirmou que:

*[...] empresas brasileiras que pagam impostos são duas vezes mais eficientes do que as empresas que sonegam, mas estão perdendo o jogo devido à composição de custos. Isto também explica, de certa forma, o baixo nível dos serviços e da relativa qualidade dos produtos brasileiros. Quando a competição é por custos e preços, quem dá importância para um alto nível de qualidade? O jogo no Brasil tem sido por benefício fiscal e não por competitividade e qualidade. Este é um dos motivos pelos quais o Brasil aparece como um dos últimos países no ranking mundial de registro de patentes. Abaixo, inclusive, de muitos países africanos.*⁶⁶

⁶⁵ KERN, 2002, p. 70.

⁶⁶ NETO, Julio. *Os Prejuízos da Sonegação*. Zero Hora, Porto Alegre, [S.d.].

De fato, por que ser eficiente se os serviços ou produtos podem ser comercializados por preços menores por conta dos tributos sonegados? A sonegação propicia um ganho muito maior com custos muito menores, dispensando qualquer esforço dirigido para ganhos de competitividade.

Ao lado disso, o prejuízo à realização dos fins sociais consecução é exigida pela Constituição Federal também é manifesto. Os privilégios ora enfocados, como bem lembrou o Procurador Regional da República Carlos Augusto da Silva Cazarré, implicam aumento imediato de arrecadação, acabam logo em seguida por exercer efeito exatamente contrário e em medida muito maior, por empalidecer o dever fundamental de pagar tributos, desprovendo de qualquer consequência eficaz a sua inobservância.⁶⁷

6. Conclusão

As palavras de Anabela Miranda Rodrigues, Professora Doutora da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, ainda que escritas à luz da Constituição portuguesa, resumem de forma magistral o que este trabalho pretendeu abordar, motivo pelo qual tomo-as de empréstimo à guisa de conclusão:

É hoje um dado adquirido a eticização do direito penal fiscal, uma vez que o sistema fiscal não visa apenas arrecadar receitas, mas também a realização de objectivos de justiça distributiva, tendo em conta as necessidades de financiamento das actividades sociais do Estado. Com efeito, alterou-se significativamente o quadro em que a fuga ilegítima ao Fisco configurava um mero delito de luvas brancas ou um Kavaliersdelikte que, mais do que censura social, despertava sentimentos de admiração e respeito. É através da cobrança de impostos que o Estado realiza em grande parte os objectivos de justiça social que a sua dimensão democrática lhe impõe. É sabido que ao Estado hoje cabe assegurar ao cidadão não só a liberdade de ser como a liberdade para o ser. E a satisfação de prestações necessárias à existência do indivíduo em sociedade deve ser garantida pelo Estado ao mesmo nível que a protecção dos seus direitos fundamentais, quando estiver em causa a lesão ou perigo de lesão dos interesses ou

⁶⁷ CAZZARÉ, Carlos Augusto da Silva apud FELDENS, Op. cit., p. 194.

valores aí contidos – o que vale por dizer, ao nível penal. Bens jurídicos dignos desta proteção são, na verdade, tanto aqueles que surgem como concretização de valores jurídico-constitucionais ligados aos direitos sociais e à organização económica, como os que surgem como concretização de valores ligados aos direitos, liberdades e garantias. Este fundamento ético do imposto, legitimando a expansão do direito penal a um domínio tradicionalmente alheio a esta dignificação, está contido claramente na Constituição (arts. 103º e 104º), que aponta ao sistema fiscal uma finalidade de “repartição justa dos rendimentos e da riqueza”, a “diminuição das desigualdades”, a “igualdade os cidadãos” e a “justiça social”. [...] O que agora se afirma é que o sistema sancionatório próprio do direito penal condiciona a própria dignidade penal das infracções fiscais. Fundamento da intervenção punitiva penal é, também aqui, no domínio penal fiscal, a conservação ou o reforço da norma violada pelo crime como modelo de orientação do comportamento das pessoas na interacção social. Tanto basta para que, no plano legal, não se justifique que se utilize apenas a pena de multa como pena principal. Só uma degradação das infracções penais fiscais em confronto com as infracções penais gerais pode explicar a não inclusão no elenco das penas principais da pena de prisão. À dignidade penal indiscutível dos comportamentos de fuga ilegítima ao Fisco deve corresponder a dignidade das penas a aplicar. É testemunho do grau de eticização do direito penal fiscal a categoria das penas que o servem. [...] De resto, as normas em questão – as novas normas penais – e a sua respectiva punição terão, neste caso, uma função particular, específica, de tornar visível para os seus destinatários (o conhecimento das vantagens que a observância da norma conleva e, ao mesmo tempo, os reais quocientes de vitimização produzidos pelos comportamentos proibidos. Isto é, terão como função específica despertar as consciências para as vantagens advindas do cumprimento dos deveres fiscais; numa palavra: para a formação da consciência ética fiscal.⁶⁸ [grifos no original].

⁶⁸ RODRIGUES, 2000, p. 181-183.

Diz Pinto:

*Concluimos, afirmando que é urgente e vital que ao “parlamentares” não apenas extirpem do ordenamento normas que beneficiem os sonegadores antes do recebimento da denúncia, reprimam esse privilégio ou crime outros para natureza de crimes similares, uma vez que frente a uma filtragem hermenêutico-constitucional se caracterizam por versar em odiosa discriminação [...].*⁶⁹

Digo eu: se os legisladores não o fizerem, cabe ao Poder Judiciário, como guardião da Lei Maior, assumir finalmente o seu papel constitucional, reconhecendo a absoluta injustiça e conseqüente inconstitucionalidade dessas normas que estabelecem privilégios descabidos para uns poucos, em detrimento da imensa maioria para a qual se voltam os olhos da Constituição.

Referências

- ALMEIDA JUNIOR, Fernando Osório de. *Interpretação Conforme a Constituição e Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2002. 95 p.
- BARATTA, Alessandro. *Criminologia Crítica e Crítica do Direito Penal: introdução à sociologia do direito penal*. 2.ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1999. (Pensamento Criminológico, v.1).
- BARZOTTO, Luis Fernando. *Justiça Social: Gênese, estrutura e aplicação de um conceito*. In: *Revista Jurídica*. Disponível em: <http://www.presidencia.gov.br/ccivil_03/revista/Rev_48/Artigos/ART_LUIS.htm>. Acesso em: 5 abr. 2005. 19 p.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 2002. 689 p.
- BOTELHO, Paula de Abreu Machado Derzi. *Sonegação Fiscal e Identidade Constitucional*. Belo Horizonte: Del Rey, 2005. 111 p.
- CALIENDO, Paulo. Da Justiça Fiscal: conceito e aplicação. *Interesse Público*, [s.l.], ano 6, n. 29, p. 159-197, 2005.
- _____. Princípio da neutralidade fiscal: conceito e aplicação. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira (orgs). *Princípios de Direito Financeiro e Tributário: estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 503-540.

⁶⁹ PINTO, Op. cit., p. 166.

FELDENS, Luciano. *A Constituição Penal: a dupla face da proporcionalidade no controle de normas penais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005. 223 p.

_____. *Tutela Penal de Interesses Difusos e Crimes do Colarinho Branco: por uma relegitimação da atuação do ministério público: uma investigação à luz dos valores constitucionais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002. 272 p.

FERREIRA, Roberto dos Santos. *Crimes Contra a Ordem Tributária*. São Paulo: Malheiros Editores, 2002. 143 p.

GARCÍA-PABLOS DE MOLINA, Antonio; GOMES, Luiz Flavio. *Criminologia: introdução a seus fundamentos teóricos: introdução às bases criminológicas da Lei 9.099/95, lei dos juizados especiais criminais*. 4.ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002. 683 p.

GOMES, Luiz Flávio. *Normas e Bem Jurídico no Direito Penal: normas penais primárias e secundárias, normas valorativas e imperativas, introdução ao princípio da ofensividade, lineamentos da teoria constitucional do fato punível, teoria do bem jurídico penal, o bem jurídico protegido nas falsidades documentais*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002. 175 p.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Justiça Fiscal e Mínimo Existencial*. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TÓRRES, Heleno Taveira (org.). *Princípios de Direito Financeiro e Tributário: estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 99-114.

GULLO, Roberto Santiago Ferreira. *Direito Penal Econômico*. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2001. 187p.

HÖFFE, Otfried. *O que é Justiça*. Porto Alegre: EDIPUC, 2003. (Filosofia, v. 155) p. 73-82.

HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. *The Cost of Rights: Why Liberty Depends on Taxes*. New York: W. W. Norton & Company, 1999. 255 p.

KERN, Alexandre. *O Controle Penal Administrativo nos Crimes Contra a Ordem Tributária*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002. 136 p.

LEITE, Carlos Henrique Bezerra. *Justiça, Validade e Eficácia das Normas Jurídicas*. *Revista Jurídica*. Disponível em: <http://www.presidencia.gov.br/ccivil_03/revista/Rev_24/artigos/ART_Carlos.htm>. Acesso em: 5 abr. 2005. 10 p.

LOVATTO, Alécio Adão. *Crimes Tributários: aspectos criminais e processuais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2000. 198 p.

- MENDONÇA, Maria Luiza Vianna de. Por uma Visão Jusfundamental do Tributo. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira (orgs.). *Princípios de Direito Financeiro e Tributário*: estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 363-430.
- NABAIS, José Casalta. A Face Oculta dos Direitos Fundamentais: os deveres e os custos dos direitos. *Revista da Advocacia-Geral da União*. Disponível em: <http://www.agu.gov.br/Publicacoes/Artigos/05042002JoseCasaltaAfaceocultadireitos_01.pdf>. Acesso em: 20 abr. 2006. 24 p.
- . *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*: Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina, 1998. 746 p.
- PIAZZETA, Naele Ochoa. *O Princípio da Igualdade no Direito Penal Brasileiro*: uma abordagem de gênero. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001. 181 p.
- PINTO, Emerson de Lima. *A Criminalidade Econômico-Tributária*: a (des)ordem da lei e a lei da (des)ordem: por uma (re)legitimação do direito penal do estado democrático de direito. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001. 191 p.
- PIRES, Adilson Rodrigues. O processo de inclusão social sob a ótica do Direito Tributário. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira (orgs.). *Princípios de Direito Financeiro e Tributário*: estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 75-98.
- PRADO, Luiz Regis. *Curso de Direito Penal Brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. v.4. Parte especial: arts. 289 a 359-H. 864 p.
- . *Direito Penal Econômico*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004. 544 p.
- ROCHA, Leonel Severo; STRECK, Lenio Luiz (orgs.) et al. *Constituição, Sistemas Sociais e Hermenêutica*: programa de pós-graduação em Direito da UNISINOS: mestrado e doutorado. Porto Alegre: Livraria do Advogado; São Leopoldo: UNISINOS, 2005. 309 p.
- RODRIGUES, Anabela Miranda. Contributo para a fundamentação de um discurso punitivo em matéria penal fiscal. In: PODVAL, Roberto (org.). *Temas de Direito Penal Econômico*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000. p. 181-91.
- SARLET, Ingo Wolfgang. *A Eficácia dos Direitos Fundamentais*. 6.ed. rev. atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006. 493 p.
- . *Dignidade da Pessoa Humana e Direitos Fundamentais na Constituição Federal de 1988*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001. 152 p.

SBARDELOTTO, Fábio Roque. *Direito Penal no Estado Democrático de Direito: perspectivas (re)legitimadoras*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001. 221 p.

SCAFF, Fernando Facury. Reserva do possível, mínimo existencial e direitos humanos. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira (org.). *Princípios de Direito Financeiro e Tributário: estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 115-32.

SCHMIDT, Andrei Zenkner. *Exclusão da Punibilidade em Crimes de Sonegação Fiscal*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003. 191 p.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Tributação e liberdade. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira (org.). *Princípios de Direito Financeiro e Tributário: estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 431-73.

TIPKE, Klaus. *Moral Tributaria Del Estado Y De Los Contribuyentes*. Madrid: Marcial Pons, 2002. p. 25.

TORRES, Ricardo Lobo. *A Idéia de Liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal*. Rio de Janeiro: Renovar, 1991. 193 p.

_____. Considerações sobre o futuro da hermenêutica tributária à luz dos princípios da liberdade e justiça tributária. *Revista de Direito Tributário*, [S.I.], ago. 2002, p. 24-32, [S.d.]. (Cadernos de Direito Tributário, v. 88).

_____. *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*. 3.ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2000. 445 p.