

Dos fundamentos para um sistema tributário baseado na justiça

Tiago da Silva Fonseca

Resumo: O estudo dos fundamentos do sistema tributário deve ir além do exame dogmático das normas e deve refletir sobre a finalidade da tributação, as bases de incidência mais conformes aos direitos de liberdade e igualdade, o uso eficiente do poder tributário. A previsibilidade, a estabilidade, a transparência e a fiabilidade das normas tributárias são elementos essenciais da justiça fiscal. A previsibilidade para o contribuinte é garantida pela segurança jurídica e pelas limitações constitucionais ao poder de tributar. A previsibilidade para a Administração Tributária é assegurada através do controle de fraudes fiscais e do investimento em atividades investigativas e estratégicas.

Palavras-chave: Sistema tributário. Justiça fiscal. Previsibilidade. Segurança jurídica. Investigação fiscal.

Introdução

Tratar de um tema como a justiça nunca é uma tarefa simples, porque a justiça não cabe em um conceito fixado em parâmetros rígidos e de características definitivas. A ideia de justiça está em constante construção, tem parâmetros fluidos e características graduáveis. Hercúlea também é a tarefa de tratar do tema da justiça fiscal, considerando que o sistema tributário é hipercomplexo, com pluralidade de fontes normativas, com conflito de marcos regulatórios e com relações jurídicas muitas vezes conflituosas e marcadas pela desconfiança.

A discussão de um sistema tributário baseado na justiça não pode se ater a aspectos dogmáticos e não prescinde de uma análise que questione as causas de tributação, as bases de incidência consideradas mais justas e o uso eficiente do poder tributário pelo Estado. Mais do que constituir a principal fonte de receitas para a devida prestação de serviços públicos pelo Estado, a tributação, como forma de interferência no direito de propriedade, deve ser utilizada para redistribuição de renda e redução da desigualdade social. Nesse sentido, as bases de incidência devem preservar uma renda mínima, buscar equiparar a diferença nas oportunidades de mercado e refletir a capacidade econômica dos contribuintes. O poder tributário do Estado deve ser efetivo, na instituição dos tributos, na extrafiscalidade e no exercício do poder de polícia fiscal.

A relação jurídica obrigacional tributária deve ter segurança jurídica. A segurança jurídica é o conhecimento prévio e a confiança nas normas que vão regular a relação jurídica.

Mestrado na Faculdade de Direito da UFMG, na linha de pesquisa Direito e Justiça. Instituição a que pertence: Advocacia-Geral da União; Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Atividade exercida: Procurador da Fazenda Nacional. Telefone: 31-987482503. E-mail: tsilfon@gmail.com.

É caracterizada por ideias como a previsibilidade, a estabilidade, a transparência e a clareza. A previsibilidade nas relações jurídicas deve ser fundamento para a criação, interpretação, aplicação e integração das normas referentes à obrigação tributária. A previsibilidade deve garantir expectativas dos contribuintes e da Administração Tributária.

A segurança jurídica dos contribuintes é garantida a partir da concretização permanente das limitações constitucionais ao poder de tributar e envolve não só os princípios expressos, como a legalidade conceitual, a irretroatividade, a não surpresa, mas também princípios implícitos, como a confiança legítima e a boa-fé objetiva. A previsibilidade para a Administração Tributária é garantida pela instituição de regras transparentes e efetiva repressão do descumprimento dessas regras, especialmente prevenindo e combatendo situações abusivas e fraudulentas. Nesse contexto, o uso adequado do poder de polícia, baseado em atuação estratégica e investigação fiscal, pode ser importante instrumento para um sistema tributário baseado na justiça.

1 Das causas da tributação, das bases de incidência mais adequadas e do exercício do poder tributário em favor da justiça fiscal

O Direito Tributário é cada vez mais formado a partir de um mosaico normativo, que mistura fontes do Poder Legislativo, atos regulamentares do Poder Executivo, decisões vinculantes do Poder Judiciário, assim como fontes não estatais, como normas de organismos internacionais, como a OCDE, ou práticas de competidores econômicos no mercado nacional e internacional. As incertezas provocadas por essa pluralidade de fontes, a constante necessidade de adequação e de reforma nas leis fiscais e nos mecanismos de cobrança e arrecadação, a interferência política e os seus sensíveis efeitos econômicos tornam o sistema tributário hipercomplexo e exigem a discussão de seus alicerces. Nesse contexto, é necessário investigar os princípios que regem o sistema tributário e como esses princípios devem operar para deixar o poder tributário do Estado mais próximo daquele considerado ideal. Para tanto, é preciso ir muito além do estudo dogmático da norma tributária, para se indagar, por exemplo, sobre as causas da tributação, as bases de incidência mais adequadas ou como as ideias de justiça se relacionam com o sistema tributário¹.

O tributo é a principal fonte de receita para a organização da sociedade e para a satisfação do bem comum. Faz tempo que o Estado deixou de ser proprietário, produtor e de

¹ BHANDARI, Monica (coord.). **Philosophical foundations of tax law**. Oxford: Oxford University Press, 2017.

assumir atividades industriais e comerciais para se tornar um Estado Fiscal, ou seja, uma entidade mantida predominantemente por impostos².

Historicamente, o tributo já teve uma concepção liberal a qual servia exclusivamente para custear a defesa contra agressões externas, a distribuição da justiça e os serviços públicos insuscetíveis de gerar lucro para a iniciativa privada. Uma concepção socialista do imposto defendia a tributação como forma de suprimir gradualmente a propriedade privada, através da repartição de rendimentos e do patrimônio resultantes das operações de mercado e livre concorrência. Atualmente, o tributo assumiu uma função primária fiscal, consistente no custeio das atividades essenciais do Estado, e uma função secundária extrafiscal, referente à intervenção estatal na economia e no mercado, bem como à sua função social redistribuidora.

A discussão de um sistema tributário baseado na justiça depende de como e em que medida o Estado vai interferir no direito de propriedade. Baseado na concepção liberalista de John Locke, em que o direito de propriedade tem a natureza de direito natural, a corrente do libertarianismo vulgar defende que o tributo pode ser considerado uma forma de roubo, trabalho escravo ou expropriação. Tal libertarianismo radical não é compatível com a ordem constitucional brasileira, que está fundada na cidadania (art. 1º, II, da CF), na dignidade da pessoa humana (art. 1º, III, da CF) e que tem objetivos de erradicar a pobreza e marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais (art. 3º, III, da CF) e de promover o bem de todos, sem preconceitos (art. 3º, IV, da CF).

Um sistema tributário baseado na justiça deve fixar bases de incidência que garantam a propriedade como direito `que as pessoas têm sobre aquilo que lhes resta depois de cobrados os tributos, e não antes. E no Estado Social e Democrático de Direito instituído pela CR/88 os tributos arrecadados devem ter a dupla função de proporcionar os recursos que vão ser gastos de acordo com divisão coletiva (repartição entre público e privado) e a divisão entre os indivíduos do produto social (distribuição)³.

A rejeição da defesa da propriedade como direito absoluto, que não pode ser considerada na sua forma pré-tributária, bem como a aceitação da dupla função de arrecadação e de redistribuição da atividade fiscal também é mais consentânea com o objetivo constitucional de construir uma sociedade livre, justa e solidária. Uma noção contemporânea da solidariedade social situa o princípio entre uma definição geral, como incentivo e reconhecimento de atos de assistência, de fraternidade e de união de esforços, e uma definição

² NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina, 2004. p. 193-194.

³ MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade**: os impostos e a justiça. Tradução Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

mais específica, como exigência na participação do custeio específico dos direitos sociais e de seguridade social. Conforme posição de Marciano Seabra Godoi:

Tomamos parte da postura mais exigente, pois os pilares de sustentação de uma sociedade descuidam por completo da solidariedade entre os cidadãos, não serão práticas ou ações solidárias mais ou menos isoladas ou mais ou menos episódicas que tornarão essa sociedade verdadeiramente solidária. Por pilares de sustentação da sociedade entendemos o que Rawls denomina de estrutura básica: instituições jurídicas e sociais (constituição política, direitos de propriedade, direitos de família) que distribuem os direitos e deveres fundamentais e moldam a divisão entre os indivíduos dos benefícios gerados pela cooperação social⁴.

A solidariedade social tomada na sua estrutura mais geral refere-se ao sentimento de pertença à comunidade e da corresponsabilidade decorrente de tal consciência. Nessa sociedade solidária, o Estado deve assegurar a realização dos direitos fundamentais dos indivíduos, através dos deveres de abstenção, de prestação e de garantia dos direitos difusos e coletivos, ao passo que a comunidade deve interiorizar o espontâneo cumprimento de seus deveres. Somente essa aceitação e consentimento permitem que o tributo seja percebido como fator de solidariedade social.

Se a cidadania traz um conjunto de direitos que deve ser sempre reivindicado, assegurado e protegido, se implica autonomia, independência e autenticidade, se compreende maior participação na soberania, também traz um conjunto de responsabilidades.

Como a ideia atual de justiça passa a estar centrada na igualdade, liberdade e solidariedade, a noção de tributo deve ser revista e não deve ser encarada como punição, como abuso, mas como instrumento de cooperação para fins comuns, que consiste na efetivação dos direitos fundamentais das pessoas e na sua emancipação política e social.

Longe de ser uma penalidade, o contribuinte deve ter firme a realidade de que o tributo, além de ser uma forma de divisão de bens, de ganhos e de resultados em favor da comunidade, é também dimensão do princípio de igualdade de todos perante a lei. O Estado, para fazer valer essa confiança, deve instituir bases de exação com a finalidade de redistribuição e de satisfazer as necessidades públicas e arrecadá-los respeitando a propriedade, a autonomia privada, a liberdade de iniciativa e de profissão etc.

⁴ GODOI, Marciano Seabra de. Tributo e solidariedade social. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (coord.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 141-167. p. 148.

Essa solidariedade social que deve servir de inspiração para as causas de base de incidência é, como ensina Ricardo Lobo Torres⁵, a “solidariedade do grupo”, que informa o princípio de custo-benefício. Paralela a ela existe a solidariedade como justificativa ética-jurídica do tributo. E essa é importantíssima para o sistema tributário, pois justifica a atuação da Administração Tributária nas atividades de fiscalização, arrecadação e cobrança.

Um sistema tributário baseado na justiça deve, por fim, ter a relação jurídica obrigacional, entre Fisco e contribuinte, permeada pelos ideais de previsibilidade, de estabilidade, de transparência, de clareza e de boa-fé. A previsibilidade para o contribuinte depende da efetivação das garantias associadas à segurança jurídica. A segurança jurídica, que é postulado decorrente do Estado de Direito, é o conhecimento prévio e a confiança nas normas que regulam as situações jurídicas. Ter confiança nas normas ajuda o contribuinte a antecipar o futuro, a tomar decisões presentes como se o futuro fosse certo. Nas palavras de Niklas Luhmann:

Mostrar confiança é antecipar o futuro. É comportar-se como se o futuro fosse certo. Pode-se dizer que, através da confiança, o tempo se invalida ou, pelo menos se invalidam as diferenças do tempo. Isso é a base para o ensinamento da moral que parte do antagonismo oculto para com o tempo, recomendando uma atitude de confiança como caminho até a atemporalidade, através da independência do passar do tempo.⁶

No que se refere à Administração Tributária, a previsibilidade da relação jurídica permite a atuação do poder tributário com justiça e eficiência. De acordo com José Casalta Nabais⁷, é equivocada a utilização tradicional da expressão “poder tributário” como o conjunto dos poderes relativos aos impostos, sem que se faça a distinção do momento e do plano da instituição dos impostos e do momento e do plano da exigência do imposto. Assim, o “poder tributário” pode ser decomposto em três soberanias, a saber, a do objeto, a da receita e a administrativa.

Quanto à soberania do objeto, ou seja, a soberania para instituir tributos, resta claro que, como fonte de criação de deveres, deve ser exercida nos termos constitucionais e legais. O

⁵ TORRES, Ricardo Lobo. **Existe um princípio estrutural da solidariedade?** In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (coord.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 198-207. p. 201.

⁶ LUHMANN, Niklas. **Confianza**. Tradução Amanda Flores. Santiago: Anthropos Universidad Ibero Americana, 1996. p. 15.

⁷ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina, 2004.

poder de instituir tributos tem fundamento jurídico na Constituição e é dirigido pelas limitações constitucionais ao poder de tributar.

A soberania da receita consiste na utilização do tributo não como fonte de arrecadação de receita pelo Estado, mas como instrumento de regulação de conduta dos contribuintes. De forma excepcional, o Estado dispõe do poder extrafiscal para utilizar o tributo não com fundamento na capacidade econômica dos contribuintes, mas para fazer adequações e adaptações ao seu programa econômico ou social.

A soberania administrativa define o poder de arrecadação. O plano da exigência do tributo deve ter como parâmetro a lei ou até normas secundárias, como o regulamento, e se realiza com o ato administrativo. Assim, a terceira espécie do gênero “poder tributário” impõe deveres e obrigações acessórias que auxiliam na fiscalização e na arrecadação, de modo a permitir uma tributação mais justa.

A partir da correta concepção do poder tributário, é possível perceber como a previsibilidade da relação jurídica pode lhe conferir legitimidade, com reflexos diretos na soberania do objeto (instituição e consentimento do tributo) e na soberania administrativa (poder de polícia fiscal).

2 A previsibilidade para o contribuinte

Um cenário de previsibilidade para o contribuinte depende da efetivação das limitações constitucionais ao poder de tributar, que o protege diante do poder e da força normativa do Estado, e de outros princípios implícitos, como a transparência, a boa-fé e a confiança legítima. Como limitações constitucionais ao poder de tributar associadas à segurança jurídica, a Constituição Federal enumera, em seu art. 150, a legalidade, a irretroatividade e a anterioridade.

A legalidade é a expressão máxima da segurança jurídica. A lei deve definir todos os aspectos da obrigação tributária e deve ser pressuposto necessário indispensável para toda a atividade administrativa fiscal. Deve observar o princípio legitimador da clareza, que se refere à exatidão da norma tributária, de modo que o contribuinte possa conhecer previamente a maior parte ou todo o conteúdo de seu dever, para planejar o pagamento do tributo.

A irretroatividade consiste em garantir que os efeitos das leis tributárias atinjam situações posteriores e preservem fatos geradores ocorridos no passado. Uma interpretação mais associada à efetivação da previsibilidade requer que o princípio da irretroatividade se refira não só aos atos legislativos, mas também aos atos administrativos e às decisões judiciais.

A não surpresa é garantida pela anterioridade, que proíbe a cobrança de imposto no mesmo exercício financeiro da publicação da lei que o instituiu ou o aumentou, e espera nonagesimal, que proíbe a cobrança de tributo antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que o instituiu ou aumentou. A anterioridade e espera nonagesimal são relativizadas por algumas exceções previstas na Constituição Federal. As relativizações previstas, entretanto, não retiram o caráter de cláusula pétrea e de direito fundamental da anterioridade e não devem ser estendidas ou ampliadas, sob pena de arranhar a não-surpresa protegida constitucionalmente.

A par das limitações constitucionais ao poder de tributar, a relação jurídica obrigacional tributária deve ser resguardada por princípios implícitos, como a boa-fé e a confiança legítima, que racionalizam as relações entre credor e devedor e corrigem eventuais situações injustas que deixem de ser afastadas pelos princípios expressos.

A necessidade de proteção da confiança legítima surge especialmente quando o Estado gera expectativas no contribuinte e posteriormente age de modo contraditório. Preservar a situação jurídica que se consolidou na base da confiança significa afirmar o valor fundamental da segurança jurídica. Se houve uma proposta de uma parte que gerou expectativas noutra, a proposta deve ser mantida.

A mudança das regras ditadas exige a adoção de meios que recomponham a situação anterior, de modo a restabelecer o *status quo ante*. Sendo impossível preservar a relação jurídica nos termos em que fora definida ou reconstruir a situação jurídica existente à época da quebra da confiança, nasce o dever de indenizar para aquele que foi responsável pela ação contraditória e o direito de ser indenizado pelo prejudicado que confiou.

A boa-fé objetiva exige que as partes de uma relação jurídica ajam de acordo com aquilo que foi convencionado e que observem deveres anexos, como de mútua proteção contra riscos às pessoas e objetos da relação jurídica, de informação acerca dos dados relacionados ao adimplemento do acordo e de cooperação, de modo que os sujeitos se comprometam a não agir no intuito de prejudicar o cumprimento da obrigação. No Direito Tributário, a boa-fé objetiva acompanha o princípio da confiança legítima, no sentido de garantir a relação jurídica com a previsibilidade das situações contra condutas contraditórias que deixem a obrigação do contribuinte mais gravosa ou que lhes causem alguma espécie de prejuízo.

3 A previsibilidade para a Administração Tributária

A efetivação das limitações constitucionais ao poder de tributar, de modo a arrecadar a receita necessária ao funcionamento do Estado com o respeito aos direitos fundamentais do contribuinte, bem como a atuação das partes na relação obrigacional de forma transparente, criam um vínculo de menor animosidade e melhor dissemina a aceitação do dever fundamental de pagar e de maior consentimento do tributo.

A transparência e a previsibilidade são princípios que servem para evitar conflitos que são objetos de intermináveis processos administrativos e judiciais, que prejudicam o Fisco e o contribuinte. A Administração Tributária, além de ter postergada a oportunidade de satisfação do seu crédito, passa a investir cada vez mais recursos, financeiros, pessoais e normativos, para suprir a desconfiança sobre os dados e declarações dos contribuintes. O contribuinte, além de ter uma série de restrições ao exercício de seus direitos e de suas atividades, passa a estar submetido ao dever de um número excessivo de obrigações acessórias.

A transparência é um dos princípios que servem para equilibrar a liberdade e o consentimento e legitima o poder de tributar⁸. A transparência implica a certeza de direitos e obrigações na relação jurídica, que diminui os riscos fiscais e que serve à relação tributária, subordinando o Fisco e os contribuintes. Dessa forma, o Estado deve criar um sistema tributário e orçamentário com clareza e os particulares devem consentir com o dever que lhes é outorgado, sendo proibido o uso de práticas abusivas ou fraudulentas.

Não só a ideia de transparência, mas também as de previsibilidade, de estabilidade, de clareza, de fiabilidade e de racionalidade devem, ao lado da segurança jurídica que precisa ser garantida ao cidadão e contribuinte, pautar a atuação e atender às expectativas da Administração Tributária. Se o contribuinte é resguardado contra atos contraditórios pelas limitações constitucionais ao poder de tributar, pela confiança legítima e boa-fé objetiva, o Fisco deve exigir que as declarações e comportamentos dos particulares não configurem abuso de direito, fraude à lei ou violação ao dever de lealdade.

Reprimir o abuso de direito e a fraude à lei e garantir expectativas de uma parte contra mudanças contraditórias da outra são preocupações do Direito em geral e não são máximas a serem aplicadas em casos isolados ou em relações jurídicas específicas.

A teoria do abuso de direito está fundada na evolução do conceito de direito subjetivo, que deixou de ser o poder irrestrito dado ao titular, isentando-o de quaisquer responsabilidades por danos decorrentes do seu exercício. O direito subjetivo passou a

⁸ TORRES, Ricardo Lobo. Liberdade, consentimento e princípios de legitimação do Direito Tributário. *Revista Internacional de Direito Tributário*, Belo Horizonte, v. 5, p. 223-244, 2006. p. 227.

incorporar elementos como a liberdade, a consideração social, a cooperação, a função social, dentre outros.

Os Tribunais pátrios já vêm admitindo casos de abuso de direito de contribuintes em face do Fisco, especialmente tipificados no postulado do *venire contra factum proprium*. As linhas de proibição do *venire contra factum proprium* normalmente têm o propósito de concretizar a doutrina da confiança. Todavia, podem ser também abrangidos na figura dessa proibição os comportamentos contraditórios em relações jurídicas que se projetam no tempo e que requerem estabilidade e previsibilidade.

Constituem *venire contra factum proprium* as situações em que o titular manifesta a intenção de não exercer um direito e depois o exerce ou indica não tomar determinada atitude, mas acaba por assumi-la. As declarações e comportamentos contraditórios podem impedir a constituição ou modificar direitos subjetivos, retirando do titular o poder potestativo de exercício.

Ainda que as construções acerca do abuso de direito e de seus tipos objetivos, como o *venire contra factum proprium*, tenham se dado no âmbito das relações privadas, proibir e coibir declarações e comportamentos contraditórios é função do Direito, que deve manter a estabilidade e previsibilidade dos vínculos entre os particulares, bem como entre as pessoas e o Estado.

O mesmo raciocínio pode ser usado para a fraude à lei, que ocorre quando o sujeito aproveita da imperfeição do seu enunciado, seja em razão da sua abstração ou em razão de ser produto da vontade humana – que é falha por natureza, para criar meios oblíquos de modo a afastar a incidência da norma. Nesse sentido, a fraude à lei é perversamente danosa, porque se oculta em situações aparentemente lícitas, por estar de acordo com a superfície verbal da norma, mas que viola a profundidade de conteúdo dos princípios cogentes. O fraudador procura alcançar o mesmo resultado que alcançaria com a prática do ato expressamente vedado, não violando frontalmente, mas tangenciando leis proibitivas através de normas permissivas.

A constatação do abuso de direito e da fraude à lei não prescindem de verificação casuística e do exame metucioso das especificidades e vicissitudes do caso concreto. Uma conduta abusiva ou praticada em fraude à lei somente será descoberta através da devida contextualização ou requalificação dos atos e condutas praticados.

4 **Aplicação das teorias do abuso de direito e fraude à lei no Direito Tributário**

A previsibilidade para o Fisco no Direito Tributário já começa através da lei, que deve vincular toda a atividade de fiscalização, cobrança e arrecadação e prevê possíveis fraudes com as respectivas sanções. Isso ocorre, por exemplo, no art. 1.017 do Decreto nº 9.580/2018, novo Regulamento de Imposto sobre a Renda ou de Qualquer Natureza. De acordo com o Regulamento, aquele que infringe as normas reguladoras do CNPJ mediante fraude está sujeito à multa, à perda de vantagens fiscais ou orçamentárias, a impedimento de participação em concorrência pública e a impedimento de transacionar com estabelecimentos bancários.

Ocorre que a complexidade da relação jurídica tributária e a multiplicidade de formas de conduta diante da aplicação das leis fiscais permitem identificar práticas que não são legalmente previstas como fraude, que têm a aparência de licitude, mas que, se analisadas no contexto de seus antecedentes, seus motivos e suas finalidades, configuram situações abusivas e fraudulentas. Abusivas no sentido de estar de acordo com a literalidade da lei, mas que violam o sentido da norma ou contrariam os princípios que sustentam o sistema. Fraudulentas no sentido de fugirem à hipótese de incidência da lei, através de práticas anormais utilizadas exclusivamente para escapar do alcance da norma.

Se estão de acordo com a literalidade da lei ou se contornam a hipótese da incidência da norma, as ditas condutas são lícitas, pelo que não há que se falar em simulação, fraude (em sentido estrito) ou sonegação, que vergam para o campo da ilicitude, cível ou penal. Todavia, ainda que aparentemente lícitas, por serem paralelas e não concorrentes às leis, tais atos vão de encontro ao sistema e ao ordenamento, motivo pelo qual não podem subsistir e devem ser extirpados por medidas corretivas previstas pelo Direito.

E quando se fala em contrariedade do sistema e ordenamento ou do sentido da lei ou da escusa à hipótese de incidência da norma não se pode ficar restrito à finalidade de não pagar ou de pagar menos tributo. É possível verificar o uso de práticas abusivas e fraudulentas para conseguir, por exemplo, um benefício fiscal, ou para esvaziamento de patrimônio, ou para dificultar a fiscalização pela Administração Tributária, dentre outros atos.

O efeito danoso que essas condutas viciadas causam à relação jurídica obrigacional tributária, especialmente quanto às suas exigências de previsibilidade, transparência, clareza, coerência e fiabilidade, justifica a utilização das teorias do abuso de direito e da fraude à lei no Direito Tributário. A transposição das teorias visa operar uma aproximação da relação jurídica com a relação ética, tal como ocorreu e vem se aperfeiçoando nas relações jurídicas obrigacionais civis.

Para o combate a fraudes não previstas em lei, o Código Tributário Nacional prevê uma cláusula geral de desconsideração de condutas abusivas, com causa exclusiva de não pagar ou de pagar menos tributo. Trata-se do parágrafo único ao art. 116 do CTN, que é a norma geral antielisiva do Direito brasileiro.

As normas antielisivas vêm sendo generalizadamente adotadas no direito comparado e constam de diversos ordenamentos jurídicos internacionais, tais como na Argentina, Austrália, Bélgica, Canadá, Finlândia, França, Alemanha, Hungria, Coreia do Sul, Luxemburgo, Nova Zelândia, Espanha, Suécia, Dinamarca, Países Baixos, Noruega, Estados Unidos e Reino Unido⁹.

A proibição do abuso de direito e da fraude à lei foram, inclusive, as fórmulas adotadas pelas normas antielisivas de Portugal¹⁰ e da Espanha¹¹, respectivamente. Em Portugal, a cláusula mereceu o apoio de juristas como José Casalta Nabais:

É que, para evitar desigualdades chocantes, o limite à igualdade fiscal, concretizado na tipificação, não pode actuar, afinal de contas, em toda a sua plenitude, admitindo-se que a administração fiscal excepcione a aplicação da regra standardizada, ganhando-se assim em igualdade e perdendo-se, conseqüentemente, em legalidade, na medida que esta exige, no concenrente aos impostos, soluções totalmente determinadas ou determináveis com base na lei¹².

⁹ TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de interpretação e integração no direito tributário**. 4. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 226.

¹⁰ Artigo 63 do Código de Procedimento e de Processo Tributário: “1 – A liquidação de tributos com base em quaisquer disposições antiabuso nos termos dos Códigos e outras leis tributárias depende de abertura para o efeito de procedimento próprio. 2 – Consideram-se disposições antiabuso, para os efeitos do presente Código, quaisquer normas legais que conseguem a ineficácia perante a administração tributária de negócios ou atos jurídicos celebrados ou praticados com manifesto abuso de formas jurídicas de que resulte a eliminação ou redução dos tributos que de outro modo seriam devidos. 3 – O procedimento referido no número anterior pode ser aberto no prazo de três anos após a realização do ato ou celebração do negócio jurídico objeto da aplicação das disposições antiabuso. 4 – A aplicação das disposições antiabuso depende da audição do contribuinte, nos termos da lei”. PORTUGAL. Decreto-Lei nº 433/99. **Código de Procedimento e de Processo Tributário**. Lisboa, 26/10/1999.

¹¹ Artigo 24, da Ley General Tributaria, de 1995: “*Para evitar el fraude de ley se entenderá que no existe extensión Del hecho imponible cuando se graven hechos, actos o negocios jurídicos realizados em el propósito de eludir el pago del tributo, amparando-se em el texto de normas dictadas com distinta finalidad, siempre que produzcan um resultado equivalente al derivado del hecho imponible*”. A redação da LGT foi alterada pela Ley 58, de 17 de dezembro de 2003, que deixou de prever expressamente a figura da fraude à lei na seção relativa à interpretação, qualificação e integração da norma fiscal, mas não retirou da teoria a qualidade de mecanismo antielisão do direito espanhol. ESPANHA. Lei 25/95. **Ley General Tributaria**. Madri, 20/07/1995.

¹² NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina, 2004. p. 625-626.

No Brasil, a doutrina majoritária não admite a aplicação da norma geral antielisiva. A uma, porque a regra não foi regulamentada. A duas, porque a regra violaria os direitos de legalidade e de propriedade.

Aqueles que rejeitam a possibilidade de uma norma geral antielisiva acabam por afastar também a aplicação das teorias do abuso do direito e da fraude à lei na relação jurídica obrigacional tributária. Argumentam que, pela legalidade estrita e tipicidade fechada que regem o Direito Tributário, os espaços deixados pela norma fiscal devem ser preenchidos por total liberdade dos contribuintes, não cabendo falar em abuso de direito ou de fraude à lei se as condutas a serem banidas não foram expressamente previstas. As teorias também não seriam condizentes com a proibição da analogia e da interpretação econômica para instituir tributos. Alberto Xavier, por exemplo, é terminantemente contrário ao uso no Direito Tributário de figuras originariamente pensadas para o Direito Civil:

A transposição da doutrina civilista do abuso de direito para o Direito Público, em especial para o Direito Tributário, merece severas objeções [...]. O conceito de abuso de direito deve ser erradicado, de vez, da ciência do Direito Tributário, onde não tem foro nem cidade.¹³

Já autores como Ricardo Lobo Torres e Marco Aurélio Greco admitem a consistência das críticas, mas são grandes defensores da aplicação das teorias do abuso do direito e da fraude à lei em matéria fiscal. Para essa corrente, o combate às práticas abusivas e fraudulentas está de acordo com a necessidade de promoção da tributação baseada na isonomia medida pela real capacidade contributiva, bem como seria instrumento de efetivação da solidariedade social nas relações tributárias.

Ainda na defesa da aplicação das figuras do abuso de direito e da fraude à lei no Direito Tributário, o Professor da Faculdade de Direito de Lisboa, J.L. Saldanha Sanches rebate as principais críticas com conclusões que podem ser adaptáveis à realidade brasileira.

Se as teorias do abuso de direito e da fraude à lei fiscal perturbam os princípios da legalidade e da tipicidade, há de se reconhecer que resta superada na metodologia jurídica a visão positivista legalista ou a interpretação estrita das leis, de modo que mesmo conceitos fechados não prescindem de pré-entendimentos ou de parcela criativa do intérprete. Se a legalidade do Direito Tributário deve assumir certo paralelismo com a legalidade do Direito Penal, cabe ressaltar que, apesar de “primos”, como expressam vários autores, a legitimação das normas é bem diferente: as penais cuidam de leis punitivas e preventivas e as fiscais

¹³ XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2002. p. 107-109.

tratam de leis de financiamento do Estado e de distribuição de riqueza. Ademais, mesmo as leis penais não afastam peremptoriamente a função criadora da norma pelo aplicador ou a discricionariedade, que não é sinônimo de arbitrariedade. Se a legalidade é princípio fundamental do Direito Público, não é princípio único e sua aplicação depende de conjugação com os demais princípios constitucionais e do estudo do caso concreto. Se a proibição do abuso de direito e a fraude à lei fiscal são mecanismos de correção do Direito e da legalidade, devem ser reconhecidos a partir de procedimentos legítimos. Se a segurança jurídica implica a afirmação da previsibilidade e estabilidade das relações, a prática de condutas abusivas e fraudulentas rompe com a racionalidade e transparência necessárias à concretização do princípio.

Consoante J.L. Saldanha Sanches:

Ora, quando é pervertida a lógica de previsão do fato tributário, das deduções a efetuar em obediência ao princípio do rendimento líquido, ou mesmo de um qualquer benefício fiscal previsto em obediência a interesses extrafiscais, a tributação deixa de ser justa: há manifestações da capacidade contributiva que passam ao lado da tributação, ou seja, empresas e indivíduos que se locupletam com uma quota de bens coletivos proporcionalmente superior à sua contribuição para estes encargos gerais. Surgem, assim, num primeiro momento, desigualdades relativas entre contribuintes cumpridores e incumpridores, e, num segundo momento, aumentos na carga fiscal daqueles, uma vez que, mantendo-se constantes as necessidades coletivas a satisfazer, o Estado financiar-se-á junto das fontes de rendimento mais escrupulosas.¹⁴

É preciso reconhecer que, se uns lançam mão de práticas abusivas ou fraudulentas para deixar de pagar a sua parte no encargo de participação nas despesas do Estado, outros vão ter que desembolsar mais do que reclama a sua capacidade contributiva. Ademais, se uns abusam de direito reconhecido pela norma ou burlam a lei de modo a dificultar as atividades de fiscalização e cobrança de tributos, todos vão ser penalizados pela desconfiança do Fisco e pelos efeitos destrutivos que a desconfiança causa no sistema (aumento de obrigações acessórias, uso irracional de medidas simplificadoras etc.). Logo, a desconsideração de atos ou condutas anômalas praticadas pelos contribuintes a partir de uma ideal valoração dos fatos e de uma interpretação das normas conforme a Constituição pode aperfeiçoar a previsibilidade e atrair todas as suas desejadas consequências para o Direito Tributário.

¹⁴ SANCHES, J.L. Saldanha; GAMA, João Taborda da. Pressuposto administrativo e pressuposto metodológico do princípio da solidariedade social: a derrogação do sigilo bancário e a cláusula geral anti-abuso. *In*: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (coord.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 89-109. p. 104.

Sendo situação excepcional, a desconsideração de atos ou negócios jurídicos pela prática de condutas abusivas e fraudulentas depende de prévio procedimento administrativo, com a preservação de todas as garantias constitucionais, como o contraditório e a ampla defesa, a motivação das decisões, a possibilidade de manifestações de inconformismo, a livre produção de provas em contrário etc.

A contextualização e a valoração jurídica diversa da Administração, outrossim, deve passar pelos crivos da razoabilidade e da proporcionalidade. A razoabilidade exige que sejam consideradas as circunstâncias de fatos com a presunção de que estão dentro da normalidade, bem como que os aspectos individuais do caso sejam levados em conta para justificar a não aplicação da norma geral, por se tratar de um caso anormal. Assim, somente através dos filtros interpretativos e do estudo do caso concreto é possível verificar uma situação anômala, de modo a contextualizá-la ou valorá-la como abusiva ou fraudulenta, presumindo-se sempre a boa-fé do contribuinte.

A proporcionalidade, por sua vez, requer uma relação de causalidade entre o fim das normas e os meios utilizados para auferi-los, expressa através de uma análise da necessidade, adequação e proporcionalidade em sentido estrito. A necessidade depreende-se do exame da viabilidade dos meios e da escolha daquele menos restritivo. A adequação se refere à escolha daqueles meios que promovam mais e melhor o fim proposto pela norma. Na proporcionalidade em sentido estrito se mensura se as vantagens do meio escolhido superam as desvantagens dele decorrentes. Ora, em muitos casos é possível presumir práticas de abuso de liberdade negocial ou de tangenciamento da norma fiscal, de modo que, juntados elementos concretos que justifiquem a intervenção da Administração Tributária, a desconsideração desses atos contraditórios e anormais seja uma opção necessária, adequada e útil para a concretização da previsibilidade no sistema.

5 Atuação constitucionalmente adequada da Administração Tributária e consentânea com a previsibilidade, como instrumento de justiça tributária

Um sistema tributário justo deve ser baseado na igualdade e buscar o meio termo entre a função social da propriedade e o não confisco. No Direito Tributário, a igualdade se concretiza, ao menos no sentido de distribuição econômica do ônus entre os contribuintes, através da instituição e cobrança dos encargos de acordo com a capacidade econômica. Uma efetiva apuração da capacidade econômica depende da investigação pormenorizada da situação do contribuinte, de modo a esgotar o potencial programado pela norma legal.

Uma atividade estratégica da Administração Tributária, centrada na investigação fiscal e no combate a fraudes, se destina a medir a capacidade contributiva do contribuinte, a verificar a legalidade da sua situação econômica, a prevenir as condutas evasivas e abusivas, a verificar o cumprimento dos deveres e obrigações acessórias e a preparar a repressão das infrações à legislação tributária.

Em razão das relações tributárias cada vez mais complexas, as leis que regem a investigação fiscal devem atribuir possibilidades discricionárias aos agentes da Administração Tributária. Na discricionariedade, o administrador, após realizar a operação de interpretar a lei, pode escolher uma entre várias soluções múltiplas admitidas pela norma, sendo quaisquer das possibilidades suscetíveis de concretizar a finalidade proposta pela vontade normativa.

Ao se falar em possibilidades discricionárias, considera-se a doutrina¹⁵ que afasta a expressão “poderes discricionários” da Administração, uma vez que o poder do administrador público é indivisível, exercido conforme determina a lei e não pode ser definido genericamente como discricionário ou vinculado. Nesse contexto, a vinculação ou a discricionariedade se refere a aspectos do ato administrativo, de acordo com a forma de regulação desses aspectos pela lei.

Numa primeira vista, a aceitação das possibilidades discricionárias no Direito Tributário pode entrar em conflito ou contradição com o próprio conceito legal de tributo, definido pelo art. 3º do CTN como prestação pecuniária compulsória, instituída por lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. Ademais, para o Direito Tributário, a doutrina¹⁶ aponta a necessidade de legalidade substancial absoluta, pela qual a lei deve ser fundamento da conduta da Administração Pública e das suas decisões no caso concreto, restando pouco ou nenhum espaço para a atividade criadora do aplicador.

Todavia, ainda que o Direito Tributário seja tendencialmente conceitual, com estruturas rígidas e conformações fechadas, não está imune à interferência dos tipos, com propriedades graduáveis e contornos fluidos. No exercício discricionário da atividade investigativa, as leis que regem a fiscalização e arrecadação tributárias devem dar disponibilidade de decisão aos agentes fiscais, quanto ao momento oportuno e conveniente da ação, aos meios de atuação, à intensidade da intervenção e da fiscalização, bem como quanto à valoração no ato de classificar as condutas praticadas pelos contribuintes e à graduação das sanções a serem imputadas.

¹⁵ ARAÚJO, Florivaldo Dutra de. **Motivação e controle do ato administrativo**. Belo Horizonte: Del Rey, 1992.

¹⁶ DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Direito tributário, direito penal e tipo**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

A atribuição de possibilidades discricionárias aos agentes fiscais deve necessariamente considerar que segurança jurídica do contribuinte depende da associação do princípio da legalidade com o princípio da legitimidade, como nortes de atuação da Administração Tributária. Pelo princípio da legitimidade, a segurança jurídica do contribuinte tem como fontes primárias a legalidade e as demais limitações constitucionais ao poder de tributar, que são complementadas por imperativos como a confiança e a boa-fé objetiva, sejam considerados como necessidades ético-jurídicas¹⁷, ou como instrumentos de justiça corretiva¹⁸.

O Direito Penal e o Direito Processual Penal, com o recrudescimento da criminalidade organizada, tiveram que se adequar à nova e complexa realidade e adotar técnicas de especiais de investigação. O art. 50 da Convenção de Mérida¹⁹ recomenda expressamente que, a fim de combater eficazmente a corrupção, os Estados devem adotar as medidas que sejam necessárias para prever técnicas especiais de investigação, assim como para permitir a admissibilidade das provas derivadas dessas técnicas em seus Tribunais.

No Brasil, a Lei nº 12.850/13, para fazer frente à gravidade dos ilícitos perpetrados pelas organizações criminosas, regulou a utilização de técnicas como a colaboração premiada, a gravação ambiental, a ação controlada, o acesso a registros e dados cadastrais, o afastamento do sigilo financeiro, a infiltração de agentes, o compartilhamento de informações. Ademais, considerando que frequentemente a criminalidade organizada assume caráter transnacional, a cooperação internacional assume especial relevo nas investigações penais. Nos termos do art. 18 da Convenção de Palermo²⁰, os Estados-Partes prestarão reciprocamente toda a assistência judiciária possível nas investigações, nos processos e em outros atos judiciais relativos aos delitos de organizações criminosas, lavagem de dinheiro, corrupção e obstrução à justiça.

Também no Direito Tributário, com respeito aos direitos fundamentais dos contribuintes, a profissionalização e a sofisticação da apuração da materialidade e da autoria de ilícitos exigem um estudo mais aprofundado das técnicas de fiscalização e dos critérios de

¹⁷ CANARIS, Claus Wilhelm. **Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito**. 3. ed. Tradução Menezes Cordeiro. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2002.

¹⁸ FRADA, Manoel Antônio de Castro Portugal Carneiro da. **Teoria da confiança e responsabilidade civil**. Coimbra: Almedina, 2002.

¹⁹ Convenção das Nações Unidas contra a Corrupção, adotada pela Assembleia-Geral das Nações Unidas em 31 de outubro de 2003, assinada pelo Brasil em 09 de dezembro de 2003 e promulgada pelo Decreto nº 5.687, de 31 de janeiro de 2006. BRASIL. Decreto nº 5.687/2006. **Convenção das Nações Unidas contra a Corrupção**. Brasília, 31/01/2006.

²⁰ Convenção das Nações Unidas contra o Crime Organizado Transnacional, adotada em Nova York, em 15 de novembro de 2000, ratificada pelo Brasil em 29 de janeiro de 2004 e promulgada pelo Decreto nº 5.015, de 12 de março de 2004. *Id.* Decreto nº 5.015/2004. **Convenção das Nações Unidas contra o Crime Organizado Transnacional**. Brasília, 12/03/2004.

decisão na investigação fiscal, pois, frequentemente, a atuação de organizações criminosas vem acompanhada de crimes tributários ou fraudes fiscais.

A doutrina²¹ costuma classificar as infrações fiscais em delituosas e não delituosas. Na infração fiscal delituosa, o antecedente é o tipo penal, o fato concreto é o delito (contravenção ou crime) e a consequência é a pena. Na infração fiscal não delituosa, o antecedente é o ilícito, o fato concreto é a infração à lei tributária e a consequência é a sanção. O aprimoramento da investigação fiscal tem como objetivos sancionar adequadamente a infração não delituosa, considerando a função preventiva, didática, indenizatória ou punitiva da sanção, bem como ser fonte auxiliar de produção de provas da infração delituosa. Ademais, a repressão das infrações fiscais delituosas e não delituosas tutela importantes bens jurídicos, tais como a eficácia da norma tributária, a integridade do erário, o sistema tributário justo, a arrecadação eficiente e a solidariedade fiscal.

Nos últimos anos, percebe-se claramente o esforço da Administração Fazendária em fortalecer a investigação e as atividades de inteligência, no intuito de apurar as infrações fiscais e tornar mais vantajosa a relação custo-benefício nas atividades de fiscalização, arrecadação e cobrança tributárias. Nesse sentido, merece destaque o exercício sistemático de ações especializadas visando à obtenção, análise, salvaguarda e compartilhamento de dados e conhecimentos referentes aos Grandes Devedores no âmbito da União.

O art. 68 da Lei nº 9.532/97 estabeleceu a prioridade de tratamento nos processos relativos a crimes contra a ordem tributária ou a créditos federais de elevado valor. Regulamentando a Lei nº 9.532/97, foi editada a Portaria MF 29, de 17 de fevereiro de 1998, que instituiu o Projeto Grandes Devedores (PROGRAN). De acordo com a Portaria, os órgãos do Ministério da Fazenda – Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) e Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) – devem adotar providências para a identificação de créditos cuja cobrança mereça receber tratamento prioritário e para o acompanhamento diferenciado dos processos (administrativos e judiciais), com vistas a obter a efetiva liquidação dos débitos e a identificar e combater a fraude fiscal estruturada.

Por fraude fiscal estruturada entende-se aquela operacionalizada com emprego de diversos artifícios, tais como a dissimulação de atos e negócios, a utilização de pessoas interpostas, a falsificação de documentos, a simulação de operações, a blindagem patrimonial, a utilização de paraísos fiscais, a utilização abusiva de benefícios fiscais, a criação de grupos

²¹ SILVA, Paulo Roberto Coimbra. **Direito tributário sancionador**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

econômicos com a utilização de empresas sem atividade econômica de fato para absorver eventual responsabilização.

Diante da operacionalização da fraude estruturada com complexos mecanismos e do elevado valor de tributos evadidos, faz-se necessária a especialização de técnicas de investigação. O desenvolvimento da atividade de inteligência fiscal abrange a produção de informações estratégicas e operacionais, a identificação de bases de dados, a busca de inovações tecnológicas e de medidas preventivas referentes à segurança de informação, a articulação e o compartilhamento com outros órgãos de métodos e melhores práticas relacionadas à investigação.

No âmbito da PGFN, foi editada a Portaria 565/2010, que atualmente rege o conjunto de atividades estratégicas relativas aos Grandes Devedores da União. Conforme a Nota PGFN/CDA nº 721/2017, que analisa o endividamento junto à PGFN, 14,8% das entidades empresariais ativas possuem débitos inscritos em dívida da União e 0,5 % desse percentual é responsável por 62% do total de débitos em cobrança judicial. Quanto às pessoas físicas, somente 6,2% daquelas que auferem renda ou movimentam valores relevantes possuem débitos inscritos em dívida da União e 0,1% desse percentual é responsável por 34% dos débitos em cobrança judicial. Da interpretação dos números é possível extrair duas evidências: 1) que é falsa a ideia de que existe no Brasil uma cultura de sonegação; 2) que há uma concentração da dívida nos chamados “grandes devedores” e que, com meios e instrumentos eficazes de investigação fiscal, os resultados obtidos pela Administração Tributária tendem a ter a efetividade consideravelmente ampliada.

Se, por um lado, o incremento da atividade de investigação fiscal contribui para tornar mais eficiente a fiscalização, a cobrança e arrecadação, por outro lado, os procedimentos utilizados, como auditoria cadastral e fiscal ou regimes especiais de fiscalização, devem respeitar os limites legais e os princípios que caracterizam a segurança jurídica do contribuinte. Direitos fundamentais, como a liberdade de planejamento tributário, a igualdade e a livre concorrência, o direito à inviolabilidade da vida privada e ao sigilo de informações financeiras, a confiança legítima nas expectativas causadas pelos regulamentos e pelas práticas dos agentes fiscais, a ampla defesa e contraditório nos processos administrativos, devem ser sopesados no exercício da atuação estratégica, investigação e de inteligência da Administração Tributária.

Conclusão

O sistema tributário baseado na justiça deve ser concebido a partir das noções fundamentais de liberdade e de igualdade. Uma concepção moral da liberdade exige que o Estado proteja e promova a autonomia individual, fornecendo meios para o desenvolvimento das habilidades das pessoas, diferentes concepções de boa-vida e independência nas escolhas feitas por cada um²². A igualdade exige que o desequilíbrio de oportunidades provocado pelas exigências de um mercado livre seja corrigido inclusive através da tributação, que deve ser usada como garantia de renda mínima e como fonte de redistribuição de renda e de redução das desigualdades sociais.

Fundamentado pelos direitos de liberdade e de igualdade, o sistema tributário baseado na justiça deve ser desenvolvido com segurança jurídica. Ideais de previsibilidade, estabilidade e transparência devem orientar a atuação do poder tributário. A instituição dos tributos, a extrafiscalidade e o poder de polícia fiscal devem estar atentos aos fundamentos e finalidades do sistema tributário e o sistema precisa ser espaço de significativa previsibilidade.

Como parte do poder tributário, o poder de polícia fiscal, consistente nos atos de fiscalização, arrecadação e cobrança pelos Poderes Públicos, deve ser eficiente na afirmação da previsibilidade do sistema tributário. Assim, com respeito aos direitos fundamentais dos contribuintes, o poder de polícia fiscal deve ser efetivo no controle de situações fraudulentas e abusivas, priorizando atividades estratégicas e de investigação fiscal.

Referências

ARAÚJO, Florivaldo Dutra de. **Motivação e controle do ato administrativo**. Belo Horizonte: Del Rey, 1992.

BHANDARI, Monica (coord.). **Philosophical foundations of tax law**. Oxford: Oxford University Press, 2017.

BRASIL. Decreto nº 5.015/2004. **Convenção das Nações Unidas contra o Crime Organizado Transnacional**. Brasília, 12/03/2004.

BRASIL. Decreto nº 5.687/2006. **Convenção das Nações Unidas contra a Corrupção**. Brasília, 31/01/2006.

CANARIS, Claus Wilhelm. **Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito**. 3. ed. Tradução Menezes Cordeiro. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2002.

²² RAZ, Joseph. **A moralidade da liberdade**. 1. ed. Tradução Henrique Blecher, Leonardo Rosa. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Direito tributário, direito penal e tipo**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

ESPAÑA. Lei 25/95. **Ley General Tributaria**. Madri, 20/07/1995.

FRADA, Manoel Antônio de Castro Portugal Carneiro da. **Teoria da confiança e responsabilidade civil**. Coimbra: Almedina, 2002.

GODOI, Marciano Seabra de. Tributo e solidariedade social. *In*: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (coord.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 141-167.

GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (coord.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005.

LUHMANN, Niklas. **Confianza**. Tradução Amanda Flores. Santiago: Anthropos Universidad Ibero Americana, 1996.

MURPY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade**: os impostos e a justiça. Tradução Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina, 2004.

PORTUGAL. Decreto-Lei nº 433/99. **Código de Procedimento e de Processo Tributário**. Lisboa, 26/10/1999.

RAZ, Joseph. **A moralidade da liberdade**. 1. ed. Tradução Henrique Blecher, Leonardo Rosa. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011.

SANCHES, J.L Saldanha; GAMA, João Taborda da. Pressuposto administrativo e pressuposto metodológico do princípio da solidariedade social: a derrogação do sigilo bancário e a cláusula geral anti-abuso. *In*: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (coord.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 89-109.

SILVA, Paulo Roberto Coimbra. **Direito tributário sancionador**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

TORRES, Ricardo Lobo. **Existe um princípio estrutural da solidariedade?** *In*: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (coord.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 198-207.

TORRES, Ricardo Lobo. Liberdade, consentimento e princípios de legitimação do Direito Tributário. **Revista Internacional de Direito Tributário**, Belo Horizonte, v. 5, p. 223-244, 2006.

TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de interpretação e integração no direito tributário**. 4. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2002.