

NAZARENO JORGEALÉM WOLFF

SISTEMA TRIBUTÁRIO E MARGINALIDADE NO BRASIL

Curitiba

2001

NAZARENO JORGEALÉM WOLFF

SISTEMA TRIBUTÁRIO E MARGINALIDADE NO BRASIL

Dissertação apresentada como requisito parcial à obtenção do grau de Mestre em Direito, área de concentração Direito do Estado, Curso de Pós-Graduação em Direito, Faculdade de Direito da Universidade Federal do Paraná.
Orientador: Professor Doutor José Roberto Vieira.

Curitiba

2001

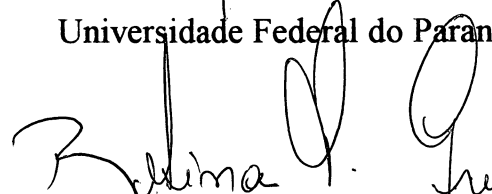
TERMO DE APROVAÇÃO

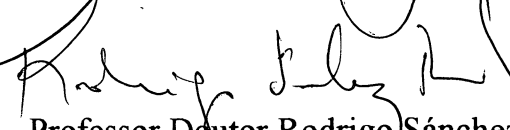
NAZARENO JORGEALÉM WOLFF

SISTEMA TRIBUTÁRIO E MARGINALIDADE NO BRASIL

Dissertação aprovada como requisito parcial à obtenção do grau de Mestre em Direito, área de concentração Direito do Estado, Curso de Pós-Graduação em Direito, Faculdade de Direito da Universidade Federal do Paraná, pela seguinte banca examinadora:

Orientador:  Professor Doutor José Roberto Vieira
Universidade Federal do Paraná

 Professora Doutora Betina Treiger Gruppenmacher
Universidade Federal do Paraná

 Professor Doutor Rodrigo Sánchez Rios
Pontifícia Universidade Católica do Paraná

Curitiba, 28 de novembro de 2001.

SUMÁRIO

RESUMO	v
INTRODUÇÃO	01
<i>Primeira Parte – SISTEMA TRIBUTÁRIO: APONTAMENTOS SOBRE A EVOLUÇÃO HISTÓRICA DA TRIBUTAÇÃO NO BRASIL</i>	06
Capítulo 1 – DO DESCOBRIMENTO À REPÚBLICA VELHA	07
1.1. Preliminar	07
1.2. Tributos do Período Colonial	08
1.2.1. Período Pré-Colonial	08
1.2.2. O início da colonização brasileira	09
1.2.3. Os Governos Gerais e a busca de uma melhor organização tributária	10
1.2.4. As riquezas produzidas no Brasil Colônia e as medidas tributárias adotadas	13
1.2.5. A influência da União Ibérica na política tributária brasileira	14
1.2.6. A mineração e as medidas tributárias empregadas	19
1.2.7. A Conjuração Mineira	22
1.3. A emancipação política brasileira e a Constituição de 1824	25
1.4. A Primeira República e a economia cafeeira	36
1.4.1. A criação do imposto de renda	39
Capítulo 2 - A TRIBUTAÇÃO NA ERA INDUSTRIAL E A REFORMA TRIBUTÁRIA DE 1965	41
2.1. A modernização econômica	41
2.2. O Regime Militar	49
2.3. A reforma tributária de 1965	50
Capítulo 3 - O SURGIMENTO DA PREVIDÊNCIA PÚBLICA E A INSTITUIÇÃO DO SISTEMA DE CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS	56
Capítulo 4 - O SISTEMA TRIBUTÁRIO NA CONSTITUIÇÃO DE 1988	61
<i>Segunda Parte - MARGINALIDADE: APONTAMENTOS SOBRE O PROBLEMA DA EVASÃO FISCAL NO BRASIL ATUAL</i>	65
Capítulo 1 - EVASÃO, ELISÃO E SONEGAÇÃO FISCAL	66
1.1. Considerações iniciais	66
1.2. Descrições conceituais desses termos. Sobre as causas, motivos e consequências desses fenômenos e sobre a ineficácia da legislação tributária	68
1.3. A elisão fiscal	73
1.4. Evasão e sonegação fiscal	76
1.5. Uma conclusão	81

Capítulo 2 – MARGINALIDADE TRIBUTÁRIA	82
<i>2.1. Economia informal</i>	<i>82</i>
<i>2.2. Problema e mensuração da sonegação fiscal dos tributos indiretos no Brasil atual</i>	<i>84</i>
<i>2.2.1. Alguns aspectos e dados relevantes</i>	<i>84</i>
<i>2.2.2. Formas de materialização documental</i>	<i>92</i>
<i>2.3. A questão do imposto de renda.... ..</i>	<i>98</i>
<i>2.3.1. Pessoas jurídicas</i>	<i>98</i>
<i>2.3.2. Pessoas físicas</i>	<i>102</i>
<i>2.4. Ineficácia do sistema e cultura da impunidade.... ..</i>	<i>110</i>
Capítulo 3 - A CONTRIBUIÇÃO DO ESTADO E DOS GOVERNOS PARA A DESOBEDIÊNCIA FISCAL	122
<i>3.1. Considerações</i>	<i>122</i>
<i>3.2. Orientação ideológica do Poder Executivo e produção legislativa favorável à sonegação</i>	<i>123</i>
<i>3.3. Deficiências dos instrumentos de administração tributária</i>	<i>149</i>
<i>3.4. A contribuição do Poder Judiciário</i>	<i>154</i>
CONCLUSÕES E PROPOSIÇÕES	167
<i>1. Conclusões</i>	<i>167</i>
<i>2. Proposições</i>	<i>172</i>
BIBLIOGRAFIA	177

RESUMO

O objetivo do trabalho é apresentar considerações acerca do fenômeno da evasão fiscal no Brasil, procurando qualificar as condutas de seus protagonistas como desobediência à ordem jurídica constitucional e aos princípios republicanos, de forma a nivelá-las em um patamar de reprovabilidade social tão relevante quanto ao emprestado à ilicitude criminal, pelo que se pode então denominar a posição social daqueles que se furtam à incidência das normas tributárias de “marginal”. Considerando que a característica notória de uma dissertação de mestrado é a de ser um estudo analítico e interpretativo a respeito de um tema específico, esta centra seu foco na Segunda Parte, especialmente nos Capítulos 2 e 3, onde procura trazer à discussão acadêmica uma análise demonstrativa da ineficácia das normas que compõem o sistema tributário brasileiro atual, a partir de uma coleção de dados e notícias sobre os níveis da evasão fiscal na atualidade, bem como sobre determinados setores onde ela acontece, especificando os tributos cuja incidência e cobrança ficam prejudicadas. Procura demonstrar também que o próprio Estado, através de seus três poderes, muitas vezes operados por pessoas que não norteiam seu trabalho por verdadeiro espírito público, dá efetiva contribuição para que o sistema tributário seja desrespeitado e se revele ineficaz. Antes disso, no Capítulo 1, faz-se uma descrição da terminologia técnico-jurídica utilizada para a conceituação dos fenômenos da evasão fiscal. E depois, no Capítulo 4, apresenta-se algumas conclusões sobre o que se pode chamar marginalidade e alguns de seus aspectos, bem como algumas propostas para atenuar o problema. Mas para que o estudo fique enriquecido com uma visão panorâmica do sistema tributário brasileiro, anexa-se a Primeira Parte, consistente basicamente em um relato histórico da tributação no país, descrevendo inicialmente os primeiros impostos e taxas cobrados por Portugal quando iniciou a colonização da Nova Terra, e as modificações que essas imposições iam sofrendo na medida em que a exploração econômica mudava de ciclo. O capítulo evolui segundo a cronologia, entrando no Brasil independente, da Constituição de 1824 à economia cafeeira. Passa depois a considerações sobre a evolução da tributação no período de modernização econômica que se seguiu à República Velha e vai até a reforma tributária de 1965. Transcrevem-se as prescrições dos vários textos constitucionais sobre as espécies tributárias, inclusive do atual, de 1988, bem como se faz um breve relato do surgimento da previdência pública e da consequência que isso teve no panorama fiscal, pois ensejou a criação de um sistema tributário paralelo. Precedendo as duas partes, há uma Introdução, que serve como elemento informativo do conteúdo e da ideologia do texto.

INTRODUÇÃO

Mesmo que sejam ainda válidas as discussões no âmbito das ciências sociais e econômicas e da Teoria Geral do Estado acerca da conveniência e da importância deste, bem como da medida em que sua intervenção no meio da comunidade traz resultados visíveis para a definição e evolução das condições de vida das pessoas, cada vez mais parece certo que sua presença (por uma ou outra forma, com menos ou mais intensidade de atuação) é imprescindível.

E se são importantes as discussões acerca das atribuições de que se deve o Estado incumbir, da mesma forma o são aquelas que tratam dos meios do seu financiamento.

Logo, tanto a investigação, a enunciação e o aperfeiçoamento dos meios de sustentação material do Estado, que são indispensáveis à sua existência, quanto o estudo dos efeitos causados à vida dos indivíduos quando uma parte de sua riqueza particular é subtraída, consubstanciam-se em matérias de alta relevância jurídica.

Mais do que isso. Ao tributo não devemos emprestar tão somente a simplória designação de instituto destinado a sustentar o arcabouço institucional. Ele pode ser também instrumento de transformação social.

É nesse sentido o ensinamento de J. M. Othon SIDOU, dizendo que:

Em sua função fiscal ou compulsiva, se não há como negar que o tributo reveste basicamente a característica financeira, representada na busca do necessário para contingenciar as despesas públicas, não há também como subestimar que exercita preponderantemente objetivo econômico e social, indispensável à estrutura do próprio Estado, seja como instrumento regulador da *produção*, seja como reagente sobre a *repartição* das riquezas, seja, finalmente, como fluidificador da *circulação*.¹

Sendo então relevantes as razões da tributação, assim o são também os estudos acerca da eficácia do sistema tributário, bem como da conduta dos súditos que margeiam suas normas para furtar-se à contribuição, eximindo-se de forma ilegítima às suas obrigações.

¹ J. M. Othon Sidou, *A natureza social do tributo*, p. 40.

Depois de conceituar sistema, “Há sistema ali onde encontrarmos elementos que se relacionem entre si e uma forma na qual elementos e relações se verifiquem”², e sistema jurídico, “as normas jurídicas formam um sistema, na medida em que se relacionam de várias maneiras, segundo um princípio unificador”³, Paulo de Barros CARVALHO qualifica o sistema tributário brasileiro atual como

pertencendo ao estrato mesmo da Constituição, da qual se destaca por mero expediente lógico de cunho didático, o subsistema constitucional tributário realiza as funções do todo, dispondo sobre os poderes capitais do Estado, no campo da tributação, ao lado de medidas que asseguram as garantias imprescindíveis à liberdade das pessoas, diante daqueles poderes. Empreende, na trama normativa, uma construção harmoniosa e conciliadora, que visa a atingir o valor supremo da certeza, pela segurança das relações jurídicas que se estabelecem entre Administração e administrados. E, ao fazê-lo, enuncia normas que são verdadeiros princípios, tal o poder aglutinante de que são portadoras, permeando, penetrando e influenciando um número inominável de outras regras que lhe são subordinadas⁴.

Pois na medida em que viola a norma e por consequência o sistema tributário, o súdito está, além de descumprindo diretamente uma obrigação originada de uma relação jurídica, negando validade aos princípios que fundamentam e norteiam a organização social em que vive.

Mais grave ainda é, que no caso brasileiro, quem se furta às suas obrigações cívicas, tanto a prestar contribuições em dinheiro, mas e principalmente às “obrigações acessórias”, de informar com exatidão ao Estado a verdadeira situação de seus negócios, são, em muitas das vezes, pessoas que figuram nas camadas mais privilegiadas da pirâmide social/econômica, o que vem acentuar ainda mais a grande disparidade já existente na distribuição das rendas e da riqueza no País.

Temos então mais do que questões particulares do sistema tributário a resolver. Temos problemas de ordem política, cultural e social.

Com absoluta atualidade, em 1985, Geraldo ATALIBA escrevia que

A presente preocupação geral com os problemas institucionais culmina, necessariamente, com a grave questão – mais sociológica que jurídica – da eficácia constitucional. Não

² Paulo de Barros Carvalho, *Curso de Direito Tributário*, p. 83.

³ *Idem*, p. 84.

⁴ *Ibidem*, p. 89.

temos encontrado, ao longo do tempo, generalizada adesão intelectual e afetiva às nossas instituições, em grau que leve à sustentação sólida das mesmas. Se é verdade que os princípios fundamentais têm da comunidade nacional razoável adesão – embora não explícita, nem consciente –, como é o caso da república, federação, autonomia municipal, tripartição do poder e legalidade, as regras, entretanto, que lhes asseguram a eficácia são ignoradas, desprezadas, mal-cumpridas. E isto com a aquiescência de uns, a indiferença de outros, a complacência de muitos; com a acomodação dos órgãos de promoção do Direito e a preocupação de poucos.

Este é um problema cultural. Parece deitar raízes na nossa etnia luso-afro-indígena e base no espírito colonial que sobreviveu à própria superação histórica da Colônia.⁵

Considerando essa reflexão, incluímos neste trabalho que tem como escopo expor alguns aspectos da ineficácia do atual sistema tributário brasileiro, alguns apontamentos sobre sua evolução histórica.

E para isso recorremos a uma formidável obra realizada pelo Sindicato dos Agentes Fiscais de Rendas do Estado de São Paulo, que através dos pesquisadores Fernando José AMED e Plínio José Labriola de Campos NEGREIROS, e com apoio do Ministério da Educação e de outros vários contribuintes particulares escreveram, e no ano 2000 editaram e publicaram, a “História dos Tributos No Brasil”; onde temos, de maneira bastante didática, e cremos tanto precisa quanto possível, um panorama da evolução do nosso sistema tributário, bem como relatos de várias de suas imperfeições, assim como dos problemas que em cada época ocorriam.

A Primeira Parte então é baseada nessa obra, com algumas considerações buscadas em outros autores.

E é próprio que nesta introdução transcrevamos também um trecho de seu Prefácio, redigido por Paulo de Barros CARVALHO, por ser absolutamente adequado ao que esta monografia gostaria de expressar:

Com efeito, as oscilações semânticas por que passam os signos idiomáticos no seio da sociedade têm que ser acompanhadas evolutivamente, para podermos compreender o objeto cultural ‘direito’, na plenitude de seus conteúdos de significação. Isso implica, desde logo, reconhecer que a construção da norma jurídica se acha condicionada por situações factuais que organizam o contorno existencial do sujeito da interpretação, a partir das quais se inaugura o percurso gerativo de sentido. Mais. Que a sucessão cronológica dos

⁵ Geraldo Ataliba, *República e Constituição*, p. 16.

acontecimentos seja devidamente investigada, tomando-se como ponto de referência as circunstâncias mesmas que cercaram a edição da norma interpretada.

No que tange ao direito tributário, como ordem posta, tudo se passa da mesma maneira. O vocábulo ‘tributo’, que já experimentara acepções francamente negativas, como instrumento de opressão e de discriminação social, atravessou os séculos, vivendo-os intensamente, para assumir, nos dias atuais, a configuração de um valor caríssimo, em que são punidos os comportamentos violadores do mesmo modo como se tutela o valor ‘vida humana’ ou se protege a integridade física das pessoas. Nessa linha, é uma constante das legislações modernas a preocupação com o fiel cumprimento dos deveres jurídico-tributários por parte dos destinatários, o que representa, por outro ângulo, a luta sempre viva para dar eficácia aos mandamentos legais.

É preciso dizer que o sistema de direito positivo está imerso na realidade social, de tal sorte que o domínio do jurídico somente aparece aos olhos do interessado por efeito de um corte de linguagem que isola aspectos e seleciona caracteres. Para compreendê-lo, todavia, torna-se imprescindível recuperá-lo na sua dinâmica existencial, momento em que o ponto de vista histórico passa a ser decisivo.

Analizados os processos de produção normativa, surpreendidos no plano empírico-social, travaremos contato com tudo aquilo que, direta ou indiretamente, teve o condão de influir para a formação do ato volitivo que atingiu o nível de intencionalidade e objetividade.

Ora, a conturbada trajetória dos sistemas tributários brasileiros, desde o tempo do descobrimento até hoje, é uma função nítida dos acontecimentos históricos pelos quais passamos, gerando instabilidades e insatisfações que acabaram, teimosamente, por provocar baixos índices de eficácia social.⁶

Na Segunda Parte então tecemos considerações, que também chamamos de “apontamentos”, acerca do problema da ineficácia das normas tributárias, a partir de demonstrações empíricas, mas não sem antes fazer uma pequena alusão à clássica conceituação doutrinária acerca do problema da evasão fiscal.

Não colocamos ali um conjunto sistematizado de dados estatísticos, mas apenas alguns números que encontramos e julgamos significativos para ilustrar as afirmações. De maneira que não produzimos uma análise completa do problema. Não elaboramos um tratado de econometria, mas apenas trouxemos considerações sobre algumas questões relevantes para o tema, e que permitem concluir ser a marginalidade fiscal tão perversa quanto a criminalidade comum, e que a desobediência tributária, mais do que a recusa ao pagamento de uma obrigação patrimonial é uma negação aos princípios republicanos.

⁶ Fernando José Amed e Plínio José Labriola Negreiros *et al*, *História dos Tributos no Brasil*, p. 12-13.

Outro aspecto a ser considerado, é que, dada a realidade da nossa federação, “feita” de cima para baixo, de forma artificial, no final do século XIX, a qual empresta autonomia bastante relativa aos estados membros e aos municípios, que não dispõem de competência para legislar sobre crimes em matéria tributária, optamos por analisar precipuamente a questão da ineficácia do sistema tributário da União, até porque este repercute em todo o território brasileiro e abrange também o sistema de seguridade social pública.

Cumpramos ainda enfatizar que, em vista da necessidade de um corte cronológico para que o trabalho não se torne demais extenso, e possa ter algum valor como proposta acadêmica para o aperfeiçoamento das instituições, a análise da contribuição que o próprio Estado, por seus operadores, dá à marginalidade fiscal, restringe-se a aspectos e acontecimentos contemporâneos.

Primeira Parte

***SISTEMA TRIBUTÁRIO: APONTAMENTOS SOBRE A EVOLUÇÃO
HISTÓRICA DA TRIBUTAÇÃO NO BRASIL***

Capítulo 1 - DO DESCOBRIMENTO À REPÚBLICA VELHA

1.1. Preliminar

“Segundo fontes idôneas de investigação, a palavra tributo se originou do dialeto úmbrico, onde se grafava *trifus*, com o significado de repartir por tribos, incorporando-se ao latim como *tribuo*, *tributum*, *tribuere*, repartir, com os cidadãos, a Despesa Pública.”⁷

A prática tributária esteve desde o início de nossa colonização inserida na sociedade brasileira, apesar de ainda não se constituir em um sistema. A organização social que surgia tinha custos, que deveriam ser suportados por alguém.

Os tributos foram surgindo sem qualquer lógica ou respeito à capacidade contributiva dos indivíduos que aqui se encontravam. Portugal via na intensa prática tributária uma forma de compensar a sorte dos espanhóis com as riquezas de suas colônias.

Seguindo essa linha de raciocínio, a tributação visava, em primeiro lugar, o envio de recursos para a Metrópole, de sorte que somente uma parte dessa riqueza arrecadada deveria ser empregada na manutenção das novas terras.

Conforme será observado a seguir, a prática tributária orientou-se pelas atividades econômicas desenvolvidas e a estrutura político-administrativa.

Essas palavras de J. Petrelli GASTALDI fornecem-nos uma idéia precisa do modo de evolução da tributação no Brasil:

Ficamos sabendo, então, que o início dessa especialização do direito administrativo, entre nós, coincide com a colonização do Brasil pelos seus descobridores. Tanto assim que, logo após a descoberta do nosso país, os primeiros colonizadores já estavam sujeitos a uma série de tributos, notadamente os “quintos sobre as pedrarias”, as “dízimas” sobre os resultados das pescarias e da indústria extrativa, representando direito privativo dos soberanos. Por outro lado, já eram cobrados, no Brasil-Colônia, os direitos alfandegários, incidentes sobre as mercadorias importadas ou exportadas, embora a exportação tivesse o destino certo da metrópole. Em 1641 surgia a “décima cedular”, reforçada por um “alvará”

⁷ Walter Paldes Valério, *Programa de Direito Tributário – Parte Geral*, p. 18.

em 1762. Era um tributo incidente sobre os juros decorrentes de empréstimos ou sobre outros rendimentos, na base de 10% sobre o resultado pecuniário obtido. Também as produções nativas eram fortemente taxadas. Era o imposto de consumo que surgia, logo após a criação das Capitâneas. Em 1822, quando da Declaração da Independência, já se assinalavam 95 rubricas de impostos vigentes no país, inclusive os aduaneiros e de consumo. Muitos deles já caíram no desuso, outros foram substituídos por força de técnica mais evoluída e novos surgiram. Assim, a “décima cédular” não existe mais, constituindo, historicamente, o germe do imposto de renda. Os *emolumentos*, ou contribuições devidas pelos serviços prestados pelas repartições ou serventuários da justiça, ainda prevalecem. Do mesmo modo o *foro* e o *laudêmio*, ou seja, respectivamente, o tributo pago pelo enfiteuta pelo gozo do domínio útil de uma propriedade (cujo domínio pleno pertence a União ou ao Município), e a contribuição (laudêmio) relativa à transferência ou averbação da cessão da enfiteuse. Também os denominados “quintos”, representando um tributo correspondente a quinta parte do produto apreendido, e outros inúmeros tributos, hoje já não mais existem. No Império a tributação geral versava sobre importação e exportação; propriedade imóvel; navegação nos mares territoriais e nos grandes rios; viação nas estradas gerais; transmissão da propriedade móvel ou imóvel, e muitos outros tributos. Com a Proclamação da República, a competência tributária da União, Estados e Municípios passou a ser delimitada, claramente, pela Constituição (discriminação tributária), passando a figurar nas Constituições subsequentes, com pequenas modificações. Portanto, na história do Brasil, observa-se lenta mas segura evolução do complexo fiscal, partindo de uns poucos tributos primitivos até abranger, praticamente, todos os atos econômicos.⁸

1.2. Tributos do Período Colonial

1.2.1. Período Pré-Colonial

Durante esse período, as atenções de Portugal permaneceram voltadas para o comércio com as Índias, que melhor atendia aos interesses mercantilistas então dominantes. Pode-se dizer que em relação à Colônia as preocupações referiram-se, quase que exclusivamente, à manutenção da posse das novas terras e à exploração de riquezas que não demandassem muitos esforços.

Logo em 1501 verificou-se a existência de pau-brasil nas novas terras, que imediatamente passou a ser explorado em razão de sua grande aceitação na Europa.

A exploração realizou-se mediante concessão do rei de Portugal ao interessado, que em troca entregava a quinta parte do produto da venda da madeira,

⁸ J. Petrelli Gastaldi, *Iniciação ao Curso de Direito Tributário*, p. 5. 6.

erguia as primeiras fortificações ao longo da costa e iniciava a colonização. Pode-se dizer que assim surgiu o primeiro tributo brasileiro, que era pago diretamente ao rei português e não ao Estado.

O sistema das concessões teve curta duração, em razão da insuficiência dos recursos dos exploradores.

A decisão de Portugal de dar início à colonização veio somente em 1530, baseada em três principais motivos: a baixa nos lucros com o comércio com as Índias, devido à concorrência que se estabeleceu a partir de então; a ameaça francesa ao domínio português nas novas terras; e a esperança de encontrar metais preciosos em suas possessões, pois a Espanha já os havia localizado em suas Colônias.

1.2.2. O início da colonização brasileira

A decisão acima referida, de iniciar a colonização das terras brasileiras, implicava a disposição de valores que a Coroa Portuguesa não possuía. Era necessária a construção de fortes e palácios, além da contratação de funcionários, que obviamente deveriam ser bem remunerados, pois do contrário não se deslocariam até aqui.

O Brasil deveria fornecer os recursos que possibilitassem a sua colonização, de sorte que se optou pela instalação da produção do açúcar não refinado, que tinha seus gastos com produção e transporte cobertos devido ao grande mercado consumidor europeu. Ademais, os portugueses já contavam com experiência na produção de tal cultura nas plantações das ilhas Açores, Madeira e em Cabo Verde.

Assim como ocorreu com o pau-brasil, a exploração da cultura da cana-de-açúcar, que garantiu o início da colonização, foi entregue aos particulares, por meio de um sistema que ficou conhecido como Capitânicas Hereditárias.

Dessa forma, em 1534 o Brasil foi dividido em Capitânicas Hereditárias, que foram entregues a donatários, a fim de que estes colonizassem, às suas expensas, as terras recebidas.

O sistema das Capitanias Hereditárias foi organizado por meio de dois instrumentos jurídicos, as cartas de doação e as cartas de forais. As primeiras traziam os poderes, privilégios e obrigações dos donatários, ao passo que as cartas de forais continham disposições tributárias.

Aos donatários, segundo elenco de Roberto SIMONSEN, cabiam os seguintes direitos fiscais:

- A doação efetiva de cerca de 20% das terras da capitania;
- As marinhas de sal, as moendas de água e quaisquer outros engenhos que se levantassem em suas terras, não podendo pessoa alguma construí-los sem sua licença ou sem lhes pagar o foro devido;
- A escravização dos índios em número ilimitado e a autorização para vender uma certa quota no mercado de Lisboa (geralmente limitada a 39 por ano);
- 50% do valor do pau-brasil e do pescado;
- A redízima das rendas e direitos pertencentes à Coroa;
- direito de postagem dos barcos que pusessem nos rios, procedendo a taxaão das câmaras, com a aprovação do Rei;
- As alcaidarias-mores das vilas e povoações, com os foros, rendas e direitos, devendo-lhes contribuição e homenagem os beneficiados com tais concessões;
- Uma contribuição de 500 réis anuais nos tabelionatos das vilas e povoados criados na capitania;
- Exercício da jurisdição civil e comercial dentro de determinados limites.⁹

A arrecadação e a fiscalização ficaram a cargo dos próprios donatários, que receberam, nessas tarefas, auxílio de funcionários da Coroa, contudo não houve maiores preocupações acerca do quanto seria arrecadado e de como esse dinheiro seria gasto.

É pacífico afirmar que a sonegação e a corrupção dos funcionários responsáveis pela arrecadação já se faziam presentes.

No período em comento já estavam definidos impostos sobre metais preciosos, antes mesmo que fossem encontrados em Minas Gerais, o que evidencia a busca portuguesa por tais riquezas.

1.2.3. Os Governos Gerais e a busca de uma melhor organização tributária

⁹ Apud Fernando José Amed e Plínio José Labriola Negreiros et al, *História dos Tributos no Brasil*, p. 45

O Governo Geral foi criado com a finalidade de centralizar a administração colonial. Na mesma oportunidade em o criou, a Coroa Portuguesa retomou as capitanias dos donatários que haviam deixado de cumprir com o estabelecido quando da doação das terras.

Uma das razões que mais contribuiu para a criação do Governo Geral foi a questão tributária brasileira, que apresentava dificuldades e desorganização na arrecadação. A partir de então, na tentativa de resolver esses problemas, o Brasil passou a contar com um Provedor – Mor, na pessoa de Antônio Cardoso de Barros, que deveria desempenhar as seguintes atribuições:

- superintender e fiscalizar a arrecadação de tributos e o seu recolhimento ao Tesouro da Coroa, e fiscalizar a produção de açúcar nos engenhos;
- em conjunto com o Governador – Geral, prover cargos públicos;
- julgar as causas que excediam a alçada dos Provedores – Parciais, em Conselhos Especiais;
- punir os funcionários faltosos, aplicando pena de prisão e mandá-los ao Reino;
- e conhecer os defeitos e causas referentes às sesmarias, com alçada acima de 10\$000 – dez mil réis.¹⁰

O Provedor-Mor era auxiliado pelos Provedores-Parciais, lotados nas Capitanias, que detinham as seguintes competências:

- superintender a fiscalização e o reconhecimento da arrecadação nas respectivas capitanias;
- prestar contas ao Provedor-Mor, anualmente, em relação à receita e despesa;
- punir os oficiais da fazenda, a ele subordinados, nos casos de erros, negligência, ou desonestidade;
- julgar causas referentes às sesmarias com alçada até 10\$000 – dez mil réis;
- arrecadar para a Coroa os bens das pessoas falecidas sem deixar testamentos, ou sem nomear testamenteiros;
- providenciar em suas jurisdições a construção de navios destinados à vigilância e defesa das capitanias;
- exercer a fiscalização dos engenhos, na cabotagem nas vias de comunicação entre uma capitania e outra.¹¹

¹⁰ Benedito Ferreira *Apud* Fernando José Amed e Plínio José Labriola Negreiros *et al.*, *op. cit.*, p. 49

¹¹ *Idem*, *ibidem*, *loc cit.*

Procurando minorar a corrupção que atingia os funcionários reais envolvidos com a arrecadação, instituiu-se um severo controle do Provedor – Mor sobre seus subordinados. Foram estabelecidas punições que chegavam até a prisão e todos aqueles que trabalhassem com a arrecadação de tributos eram obrigados a dispor de uma fiança, além da possibilidade de arcar, mediante seu patrimônio pessoal, com os prejuízos causados.

Com a abertura de frentes econômicas no interior da Colônia, novos postos fiscais foram surgindo, muitas vezes acompanhados por forças militares, que visavam garantir segurança aos funcionários envolvidos com a arrecadação, que em razão da própria violência com que desenvolviam o trabalho a eles confiado, acabavam por se tornar alvo da revolta dos colonos.

Os contribuintes eram sacrificados não apenas com a cobrança de tributos regulares, mas atingidos também por cobranças extraordinárias que eram freqüentemente instituídas, ao sabor de qualquer nova necessidade, sem preocupação com a capacidade contributiva dos colonos, que arcavam com a totalidade dos impostos existentes, pois as possíveis isenções destinavam-se exclusivamente aos senhores da terra.

Diante de tão pesada tributação o contrabando experimentou grandes progressos, que não diminuiu nem mesmo com o agravamento das penas previstas para essa conduta.

Considerando a imensidão do território nacional, não haviam meios realmente eficazes de impedir a entrada de navios que aqui vinham realizar o comércio clandestino.

A prática ilegal contava com o apoio não só da elite colonial, como também de funcionários reais que aqui trabalhavam, que obtinham vantagens pessoais, usando seus cargos para negociatas.

Interessante ressaltar que durante todo o período colonial os tributos eram pagos em espécie, em razão da proibição de circulação de moedas no Brasil. A

proibição se justificava em razão do temor de Portugal de ver riquezas sendo transferidas para a nova terra.

1.2.4. As riquezas produzidas no Brasil Colônia e as medidas tributárias adotadas

Não há dúvidas de que a maior fonte de riquezas durante o Período Colonial foi a produção do açúcar. A Metrópole auferiu rendas com essa cultura tanto por meio de impostos diretos e indiretos, bem como por relações comerciais sempre favoráveis ao Erário Português.

Foi o açúcar a riqueza capaz de obter os necessários recursos para o início da efetiva ocupação do território brasileiro.

Tanto êxito com a produção do açúcar só foi possível em razão da mão de obra empregada ser escrava, pois a contratação de trabalhadores livres implicaria o pagamento de altos salários que compensassem e atraíssem interessados, o que fatalmente traria grande redução das margens de lucro.

Observe-se que houve uma clara opção pelo emprego de escravos africanos e não por indígenas, como inicialmente se chegou a cogitar. Os africanos, para chegarem às nossas terras, dependiam do tráfico negreiro, que proporcionava grandes lucros para aqueles que se envolviam com essa prática, já os indígenas, aqui mesmo aprisionados, não possuíam qualquer valor enquanto mercadoria.

O escravo foi uma mercadoria passível de tributação, que, diga-se, favoreceu a Coroa Portuguesa com grandes rendas. Tributou-se a entrada de escravos, a venda daqueles que já estavam na Colônia, além do deslocamento dos mesmos dos engenhos para as atividades de mineração.

Buscando aumentar ainda mais os lucros, a partir do final do século XVIII, a Coroa Portuguesa passou a realizar ela própria o tráfico de escravos.

A tributação não se encerrou no açúcar e nos escravos, alcançou também outras atividades, ainda que menos rentáveis, como a criação de gado, o tabaco, transporte, alimentação e vestuário.

A criação de gado foi aqui introduzida para suprir necessidades da produção açucareira, como a obtenção de força motora nos engenhos, transporte e alimentação. O couro produzido acabou por valorizar-se no mercado europeu, e como consequência, passou a ser tributado com porcentagens equivalentes às praticadas para o açúcar.

A produção do tabaco, igualmente, adquiriu importância, passando a ser regularmente consumido na Europa a partir de meados do século XVII. Inicialmente usado como medicamento, teve o vício como causa do aumento do consumo. Ato contínuo ao aumento da procura pelo tabaco, esse passou a ser tributado pela Coroa e sua produção e distribuição tornaram-se um monopólio do Estado Português.

Como consequência natural da valorização do tabaco, veio o contrabando desse produto, o que levou a Coroa a adotar severas medidas repressivas, como a perda do tabaco e da embarcação que o transportava, além de cinco anos de degredo em Angola para o contrabandista. Apesar da severidade das medidas adotadas, a prática não diminuiu, impulsionada pelos altos lucros proporcionados por tal atividade, que contava com a corrupção e ineficiência dos homens do Fisco Metropolitano, quando não, com a própria colaboração.

O contrabando era interessante aos produtores locais, uma vez que Portugal pagava preços muito baixos pelas mercadorias aqui adquiridas e nem sempre comprava toda a produção, por não ter como transportá-la; sem nunca esquecer os elevados tributos que incidiam em toda relação comercial com a Metrópole.

1.2.5. A influência da União Ibérica na política tributária brasileira

Durante o período compreendido entre 1580 e 1640, Portugal ficou sob o domínio da Coroa Espanhola, em razão de problemas dinásticos. Em 1578, faleceu o rei português D. Sebastião, sem deixar descendentes. A Coroa Portuguesa passou a ser reivindicada por Felipe II, rei da Espanha, parente distante de D. Sebastião.

Concretizou-se em 1580 a pretensão de Felipe II, surgindo a União Ibérica, ou seja, a reunião de Portugal e Espanha sob uma mesma Coroa. Assim, durante o

período da União Ibérica, o Brasil ficou sob o domínio da Metrópole Espanhola, não obstante Felipe II ter garantido grande autonomia aos portugueses.

Os espanhóis não demonstraram maiores preocupações com o Brasil, pois suas atenções estavam voltadas para a Europa e para suas próprias possessões na América, que produziam metais preciosos. Toda a atenção dispensada ao Brasil limitou-se às regiões do Prata e do Nordeste, esta última rica produtora de açúcar.

Não se pode esquecer que a Espanha teve a preocupação de proteger as terras brasileiras de franceses e holandeses que estavam ávidos para aqui estabelecer uma colônia. A cobertura dos gastos para efetivar a proteção vieram do aumento da carga tributária, surgindo um tributo específico para esse fim, de caráter extraordinário, que atingiu não só os colonos brasileiros, como os portugueses, que tiveram seu poder de compra diminuído.

Mais tarde, já no reinado de Felipe IV, uma outra vez os tributos extraordinários voltaram a ser empregados, dessa feita com a finalidade de recuperar regiões ibéricas invadidas, contudo o setor atingido pela tributação foi a Igreja Católica, até então não acostumada a contribuir. Apesar da intensa reação do clero, o tributo acabou por ser cobrado.

Durante o período da União Ibérica, o Brasil foi alvo constante de investidas de nações européias, que visualizaram em nossas dificuldades econômicas, uma redução da capacidade de reação contra esse tipo de ataque. E assim, intensificou-se ainda mais o contrabando. A Espanha buscou soluções para essa situação que há bastante tempo afligia o Brasil, mas não obteve sucesso, por esbarrar nos antigos problemas que rodeavam o tema, como a corrupção dos funcionários régios.

Por derradeiro, é de se dizer que o período foi marcado por constantes confrontos entre portugueses e colonos brasileiros, motivados pela alta carga tributária imposta.

Com a restauração da Coroa Portuguesa, em 1640, tem início o período de maior exploração do Brasil Colônia. A restauração teve um custo elevado, como a perda de colônias localizadas na África e na Ásia e o esvaziamento dos cofres

portugueses. Nesse contexto, o Brasil surgiu como uma fonte de rendas, a ser exploradas pela opressão fiscal.

Logo após a restauração portuguesa, o produto brasileiro de maior rentabilidade, o açúcar, entrou em declínio, provocado pela concorrência do açúcar holandês produzido nas Antilhas, que em razão da localização, chegava aos mercados consumidores com preços muito mais atrativos.

Sabe-se que durante o período da União Ibérica, como consequência das poucas atenções dispensadas à Colônia brasileira, os holandeses lograram fixar presença no nordeste brasileiro, interessados em nossa cana-de-açúcar. Sob o comando do Conde João Maurício de Nassau Siegen, a produção açucareira inclusive obteve incrementos.

Os tributos que eram recolhidos a Portugal passaram a ser pagos à Companhia Holandesa das Índias Ocidentais.

A relação até então amena entre os colonos e os holandeses, sob o comando do Conde Nassau, teve fim precisamente após a substituição deste último. Os motivos do rompimento entre brasileiros e holandeses não foi outro senão a prática tributária a partir daí instituída, em especial a violência com que antigos débitos passaram a ser reclamados.

Por fim, Portugal conseguiu expulsar os holandeses do Brasil, e com maiores dificuldades, retomar as boas relações diplomáticas com a Holanda, o que custou uma vultosa indenização, a ser paga, obviamente, pela Colônia, que mais uma vez sofreu para levantar valores para a Metrópole.

Esse revés econômico serviu de incentivo para que se adentrasse no interior brasileiro em busca de metais e pedras preciosas.

O término da União Ibérica custou a penúria portuguesa, que acabou por tornar esse reino economicamente dependente da Inglaterra, que no período despontava como potência européia.

E o Brasil já ocupava então posição estratégica no quadro das finanças da Coroa, por isso, os tributos que aqui incidiam sofreram constantes modificações para suprir as dificuldades nos cofres da Metrópole.

O mais ilustrativo exemplo das tensas relações da Colônia para com o fisco português pode ser dado pela Derrama, a cobrança dos impostos atrasados de maneira violenta, o que demonstra, sem sombra de dúvidas, que não havia qualquer respeito à capacidade contributiva daqueles que então formavam a sociedade brasileira.

Já antevendo as consequências lógicas que o aumento da carga tributária incidente sobre a Colônia provocaria, o Marquês de Pombal, criador da Derrama, paralelamente, preocupou-se com a reestruturação das forças militares aqui disponíveis, de sorte que qualquer levante por parte dos Colonos pudesse ser prontamente sufocado, sem atingir maiores proporções.

Juntamente com a estruturação de forças militares, o Marquês de Pombal buscou melhorar a organização administrativa da Colônia, através do aumento de funcionários encarregados da fiscalização.

Entendia ele que o grande problema, em termos de tributação no Brasil, a sonegação fiscal, poderia ser solucionado pela centralização administrativa, aliada a uma rígida escrituração contábil.

De fato, as medidas implementadas por Pombal, ainda que não tenham conseguido extinguir o problema, lograram minimizá-lo.

Também para otimizar a arrecadação tributária, alguns impostos, como os de entrada de mercadorias, passagem de rios e dízimos, passaram a ter sua cobrança realizada por particulares, conhecidos como ‘contratadores’.

Dos impostos entregues aos contratadores, foram os direitos de entradas os que mais proporcionaram dividendos para a Metrópole, especialmente na região mineradora, em que o trânsito de mercadorias era intenso, pois qualquer bem de consumo que ali fosse necessário deveria vir de outras capitanias.

O imposto de entradas, cobrado não pelo valor, mas pelo peso do produto que estava sendo transportado, era recolhido pelos contratadores em registros

instalados pelos caminhos de acesso às diversas capitanias. Também havia a possibilidade do tributo ser cobrado no destino das mercadorias ou no domicílio do devedor.

Visando a garantir o pagamento do tributo, criaram-se passagens obrigatórias para o acesso às capitanias e minas, em especial. Contudo, ainda que a existência de caminhos obrigatórios tenha dificultado o contrabando de mercadorias, não o extinguiu, eis que, sem demora os tropeiros criaram vias não oficiais de circulação, conhecidas como os “descaminhos”.

Não se pode esquecer o importante papel desempenhado, no contrabando, pelos padres da Companhia de Jesus. Como não eram obrigados a aceitar revistas em postos de registros ou barreiras, era comum que religiosos realizassem o transporte de ouro, sem o pagamento de qualquer tributo, no interior de imagens de santos, confeccionadas em madeira, porquanto essas imagens possuíam o interior vazio, o que permitia o acondicionamento do metal precioso. Foi essa prática ilegal que originou a expressão popular “santo-do-pau-oco”.

Ainda que não existam informações precisas acerca do contrabando, estima-se que mais da metade dos metais e pedras preciosas encontrados nesse período tenham deixado o Brasil sem pagar qualquer tributo.

Tendo-se em consideração as limitações do transporte disponível à época, bem como os riscos aos quais se expunham os transportadores, como os assaltos, pode-se imaginar o grau de dificuldade enfrentado para o recolhimento dos direitos de entrada.

O dízimo foi outro tributo cobrado pela ação dos contratadores. Incidia sobre todos os negócios, serviços e mercadorias que por aqui circulassem, e sua arrecadação destinava-se, principalmente, à manutenção da Igreja Católica. Esse tributo, por possuir uma conotação religiosa, tinha sua sonegação associada ao pecado, tanto que a excomunhão era largamente empregada para os sonegadores de dízimo.

Serve o dízimo muito bem para ilustrar o sincretismo entre o sagrado e o profano, reinante nesse período histórico. O Estado concedia isenção tributária à Igreja

Católica, e, como retribuição, os fiéis da religião deveriam ser convencidos da necessidade do pagamento do dízimo. O trabalho de conscientização era levado a efeito com esmero, a ponto de existirem datas pré-estabelecidas em que as pregações deveriam tratar desse tema.

A concessão para a cobrança de tributos, recebida pelos contratadores, era determinada para um certo período de tempo, findo o qual, deveria ocorrer a prestação de contas, que consistia na entrega de uma quantia pré-fixada pela Coroa, sob pena de penhora e confisco dos bens dos contratadores. A mesma violência que os contratadores empregavam para cobrar da população em geral, era aplicada a eles quando da resistência em entregar os haveres de Portugal.

1.2.6. A mineração e as medidas tributárias empregadas

Durante o período da mineração, o tributo conhecido como “quinto” ocupou lugar de destaque, em razão dos altos rendimentos proporcionados à Coroa.

De forma semelhante ao que ocorreu com o dízimo não faltaram justificativas para a cobrança do quinto. Difundia-se que o quinto era devido porque o Rei era o senhor patrimonial das minas, portanto, pagar o tributo seria uma questão moral. Surgiram também argumentos de cunho contratualista; era dever do Rei governar, portanto, cabia aos súditos sustentá-lo por meio do pagamento de tributos.

Apesar da busca por argumentos que justificassem a atividade do fisco, a prática era muito mais singela, e os tributos eram pagos ou não conforme a medida do possível pelo contribuinte e em razão das sanções estabelecidas.

Não há dúvidas de que Portugal obteve grandes riquezas com a extração de ouro de Minas Gerais. Acredita-se que do interior brasileiro foi retirado mais metal precioso de que de toda a América Espanhola.

Ainda que muita riqueza tenha circulado por Minas Gerais, muitos dos que se aventuraram por aquelas terras viram-se fustigados pela fome, que se justificava ora pela dificuldade de abastecer a região, ora pelo fato de todas as atenções locais estarem

voltadas para a busca do ouro, sem restar qualquer preocupação com a atividade agrícola.

Aliado a esses dois fatores, o alto custo de vida da região contribuiu para aumentar as dificuldades de quem resolvia aventurar-se pelas minas, pois os produtos eram caros, pela escassez e principalmente pelos tributos que sobre eles incidiam. Não tardou para que a intensa prática tributária aplicada na região mineradora, começasse a motivar rebeliões.

Antônio Cunha Souto Maior, desembargador em Vila do Carmo, teve sua expulsão, em 1712, motivada por questões tributárias.

Em 1715 ocorreu a Revolta do Morro Vermelho. O Governador Brás Baltazar da Silveira havia restabelecido a cobrança do tributo sobre o ouro por bateias. A revolta pretendia, e só encerrou-se, com o retorno do sistema de cobrança dos quintos.

Nos anos de 1716 e 1718, revoltas semelhantes tiveram lugar nas regiões de Rio das Velhas e Sedição de São Francisco.

Igualmente, a instituição de Casas de Fundação motivou revoltas em São Paulo e Minas Gerais, tal como a conhecida “Revolta de Sedição de Vila Rica”.

Como agravante do descontentamento em relação às Casas de Fundação, havia o fato de nem sempre a Casa estar próxima às minas, além da honestidade de seus funcionários ser questionável.

As constantes revoltas desse período, sempre causadas pela opressão fiscal, eram metodicamente reprimidas de forma brutal, inclusive com o enforcamento dos envolvidos que representassem setores populares da sociedade. Os envolvidos que representassem a elite local, em razão de seus contatos na Corte, normalmente recebiam punições leves, quando as recebiam.

A mais importante revolta do período em comento foi a Conjuração Mineira, analisada a seguir, que além da motivação econômica, foi fortemente influenciada pelo Iluminismo.

A atividade de mineração no Brasil já se encontrava regulamentada desde do ano de 1603 pelo Código Mineiro, ou seja, antes de que houvesse qualquer notícia da existência desse metal em terras brasileiras. Estava estabelecido que a atividade de extração do ouro era livre a qualquer súdito, desde que houvesse o comprometimento de entregar a quinta parte do produto encontrado à Fazenda Real. Da mesma forma, já haviam disposições acerca da cobrança do tributo, a cargo de um provedor e da criação de Casas de Fundição.

Quando o ouro foi finalmente encontrado, no século XVIII, o Código Mineiro apenas recebeu algumas modificações em razão da quantidade do metal encontrado, com o objetivo de melhor garantir os privilégios de Portugal, incentivar a busca pelo metal e facilitar a ação fiscal. Entre as medidas mais importantes, criou-se um governo específico para a região mineradora, a Intendência das Minas, que deveria fiscalizar as atividades relacionadas à mineração, atuar jurisdicionalmente nos conflitos relativos a essa atividade, e atuar como órgão fiscal, cobrando os tributos devidos.

Na prática, a preocupação centrou-se na cobrança de impostos.

Eram tributados os escravos que trabalhavam nas minas, contudo o imposto restou suprimido após revoltas, uma vez que o simples fato de ter um escravo trabalhando em uma mina, não trazia qualquer garantia de que o ouro seria encontrado.

Para simplificar a cobrança de tributos, houve a tentativa de substituir os quintos pelo sistema de fintas, em que se entregaria uma quantia de ouro anual, fixa, para a Metrópole, em contrapartida, o ouro poderia circular livremente, sem dever qualquer outro tributo.

O sistema de fintas não trouxe os resultados esperados, sua vigência foi de apenas cinco anos. Houve então o retorno da cobrança de quintos e das Casas de Fundição.

Ainda que o Brasil enviasse uma grande quantidade de riquezas para Portugal, esse país estava cada vez mais dependente da Inglaterra e, portanto, necessitava cada vez mais recursos para atender a suas exigências. Justamente com o

objetivo de aumentar a arrecadação formulou-se a Taxa de Capitação dos Escravos – quantia fixa de ouro por escravo na mina – e o Censo das Indústrias – tributo sobre oficinas, lojas, e hospedarias, que anteriormente não eram tributadas. Esses dois novos impostos foram criados, respectivamente, em 1735 e 1751.

A Capitação dos Escravos foi abolida em 1751, quando o ciclo do ouro entrou em declínio.

Em 1755, Lisboa foi atingida por um violento terremoto. Imediatamente a Coroa Portuguesa encontrou uma solução para contornar a tragédia – buscar no Brasil o dinheiro para reconstrução das áreas atingidas, através de um aumento da carga fiscal. A cobrança do imposto instituído para esse fim, que inicialmente deveria durar dez anos, prolongou-se até 1778.

A expulsão dos jesuítas de Portugal e de suas Colônias, em 1773, pelo Marquês de Pombal, também foi motivo para a instituição de um novo tributo, o Subsídio Literário, cobrado até o século XIX, com a mesma denominação. A educação, que até então estava a cargo dos religiosos jesuítas, passou a ser responsabilidade do Estado português, que portanto precisava de recursos financeiros para custeá-la.

É importante esclarecer que não foi encontrado apenas ouro em terras brasileiras. Paralelamente à exploração desse metal precioso, houve a descoberta de diamantes mais ao norte do atual estado de Minas Gerais, em uma região à época denominada ‘Distrito Diamantino’. Ao diamante foram aplicados os mesmos mecanismos de arrecadação fiscal empregados para o ouro, porém com mais violência por parte das autoridades portuguesas, o que também, à semelhança do que já foi estudado acima, não impediu o contrabando e a sonegação fiscal.

1.2.7. A Conjuração Mineira

Das revoltas ocorridas na Colônia, em razão da exploração tributária, merece destaque a Conjuração Mineira, com sólida base ideológica, influenciada pelo Iluminismo, Revolução Industrial e Independência das Treze Colônias.

O declínio da produção aurífera, em meados do século XVIII, foi equivocadamente interpretado por Portugal como uma falha nos mecanismos de cobrança, ou seja, a Colônia estava sonegando tributos. Assim, Portugal resolveu intensificar o rigor na arrecadação e buscar o que, pretensamente, havia sido deixado de recolher aos seus cofres, através de uma ação denominada Derrama, em que se efetivaria a cobrança de tributos atrasados. É possível dizer que foi justamente essa notícia da cobrança de tributos atrasados que teve grande influência na deflagração da Conjuração.

Desde a época do Marquês de Pombal havia uma nova sistemática tributária: a Colônia deveria remeter 100 arrobas de ouro como imposto a cada ano. Sempre que a arrecadação não atingisse essa cifra, a diferença seria contabilizada para uma cobrança posterior. Quando o valor devido chegasse a um patamar que o fisco português considerasse inaceitável, a cobrança era feita pelo sistema que recebeu o nome de Derrama.¹²

A Derrama caracterizou-se pela violência exacerbada dos responsáveis pela cobrança dos tributos. A região em que a ação era levada a efeito era cercada, os cobradores entravam nas casas ali localizadas compulsoriamente, inclusive com a assistência de militares, que asseguravam que qualquer eventual resistência a ação seria prontamente reprimida. A cobrança atingia todos aqueles que moravam na capitania, independente de terem ou não atividades produtivas relacionadas à mineração.

Haviam boatos de que a Derrama seria anunciada no ano de 1789. Assim, a elite local, que seria a mais prejudicada com a violenta cobrança de tributos, em razão de seus débitos para com a Coroa, passou a organizar suas estratégias de defesa, quais sejam, a emancipação política e a adoção do regime republicano, pois não havia a menor possibilidade de negociação com a Metrópole, principalmente em matéria tributária.

Todos os envolvidos na Conjuração Mineira pertenciam à elite local, alguns, inclusive, ocupavam cargos de confiança da Coroa Portuguesa. Pode-se dizer

¹² Fernando J. Amed e Plínio J. L. Negreiros *et al*, *op. cit.*, p. 158.

que o único conjurado que não possuía origem na elite foi Tiradentes. O alferes, que já havia trabalhado como fiscal de tributos no Caminho Novo, estrada que unia Minas Gerais ao Rio de Janeiro, teve seu ingresso no movimento justificado pelo idealismo de separar Brasil e Portugal.

De uma forma geral, as energias da Conjuração foram empregadas mais em ideologias que em ações militares.

Porém, Visconde de Barbacena, à época governador de Minas Gerais, mesmo sem conhecer a preparação da Conjuração, procurou evitar a Derrama, por saber das dificuldades econômicas que a região enfrentava.

Suspensa a Derrama, o seu principal motivo estava extinto. Contudo, o golpe decisivo contra a Conjuração partiu de Joaquim Silvério dos Reis, que delatou o movimento revolucionário, com o objetivo de obter o perdão de suas dívidas para com a Coroa, contraídas quando atuava como contratador de tributos. Na verdade, com a delação, Joaquim Silvério logrou não só o perdão das dívidas, como foi beneficiado com o recebimento de uma pensão anual, paga pela própria Coroa Portuguesa.

O recebimento de benefícios não foi exclusivo de Joaquim Silvério, outros dois delatores, Inácio Correia Pamplona e Basílio de Brito Malheiros do Lago, também foram contemplados por prêmios, ainda que de menor monta.

Aos demais conjurados, que não delataram o movimento, foram aplicadas punições severas, como as penas de degredo e de morte. Essa última foi, no geral, comutada para pena de degredo, à exceção do condenado Tiradentes, que foi enforcado, por ser a forma mais humilhante de morte, segundo os costumes da época, com posterior esquartejamento do corpo, cujas partes foram espalhadas na estrada entre Rio de Janeiro e Minas Gerais. Os bens de Tiradentes foram confiscados, sua casa em Vila Rica foi destruída e salgada, seus descendentes foram declarados infames por várias gerações.

Com a decadência da produção aurífera, Minas Gerais passou a dedicar-se à atividades agrícolas e pecuárias. A Revolução Industrial que ocorria na Europa refletia

aqui como uma oportunidade de exportar matérias-primas, como algodão, anil, açúcar e tabaco.

1.3. A emancipação política brasileira e a Constituição de 1824

O processo de emancipação política brasileira teve início em um momento de alteração de paradigmas, o mercantilismo estava cedendo lugar ao liberalismo, que, ao contrário do modelo anterior, era favorável à ruptura de barreiras comerciais, especialmente para que os produtos de origem inglesa, frutos da Revolução Industrial, encontrassem farto mercado consumidor.

Nesse contexto ocorreu a abertura dos portos brasileiros, em 1808, às nações amigas, leia-se Inglaterra.

A abertura dos portos teve uma importância muito maior do que aquela que se costuma atribuir. Ela foi a marca da independência econômica brasileira em relação a Portugal, que já não conservava o mesmo *status* no cenário mundial. Portugal e Espanha haviam cedido lugar a Inglaterra e França.

O único entrave ao expansionismo francês era justamente a Inglaterra, com sua Marinha de tal maneira formidável, que a possibilidade de confronto direto intimidava qualquer adversário.

Portugal, nação que mantinha vínculos com a Inglaterra, estava pressionada pelos exércitos napoleônicos, razão pela qual a Corte Portuguesa deixou seu país em 29 de novembro de 1807, com destino ao Brasil.

A transferência da Família Real Portuguesa para cá implicou a realização de novas despesas, que deveriam ser supridas, logicamente, por novos tributos. Estes, apesar de suportados por toda a população colonial, representaram benefícios apenas para uma minoria que compunha a Corte.

Ainda que houvesse uma infinidade de tributos, a principal fonte de receitas do reino vinha dos impostos alfandegários, o que justifica a grande preocupação que se tinha em regulamentá-los.

Após os Tratados de 1810, os impostos de entradas de mercadorias estrangeiras no Brasil ficaram da seguintes forma:

- Livres, as mercadorias estrangeiras que já tivessem pago direitos em Portugal e bem como os produtos de maior parte das colônias portuguesas.
- Sujeitas à taxa de 24% ad valorem as mercadorias estrangeiras diretamente transportadas em navios estrangeiros.
- Sujeitas à taxa de 16% ad valorem as mercadorias portuguesas e também as estrangeiras, importadas sob a bandeira lusa.
- Sujeitas à taxa de 15% ad valorem as mercadorias britânicas importadas sob a bandeira inglesa ou portuguesa. (Esta disposição foi assinada em 18 de outubro de 1810, em data posterior à assinatura dos Tratados).¹³

Dispensa-se maior observação para se chegar à conclusão de que a Inglaterra gozava de grandes vantagens no Brasil, posto que até mesmo as mercadorias provenientes de Portugal eram mais gravemente tributadas. A taxa de importação de 15% somente foi estendida aos demais países em 1828, quando expirou o prazo do Tratado de 1810, firmado com a Inglaterra.

Entre os novos impostos criados no período podem-se citar: a décima urbana, antecessora do IPTU, que consistia na cobrança de 10% sobre o valor locativo dos imóveis; décima de heranças e legados; sisa dos bens de raiz e meia-sisa dos escravos (5% sobre o valor do escravo herdado ou doado, que podem ser considerados esboços do imposto sobre transmissão de propriedade); imposto sobre o consumo do gado e de aguardente.

A isenção tributária já era vista como um meio de estimular determinadas atividades ou iniciativas, como a construção em terrenos pantanosos, enxugados ou aterros, que concedia a isenção do pagamento da décima urbana por um certo lapso temporal.

Do mesmo período são também elencados os seguintes tributos:

- *Subsidio real ou nacional, representado por direitos sobre a carne verde, os couros crus ou curtidos, a aguardente de cana e as lãs grosseiras manufaturadas no país;*

¹³ Fernando J. Amed e Plínio J. L. Negreiros *et al. op. cit.* p. 182

- *Subsídio literário, para custeio dos mestres-escolas, incidindo sobre cada rês abatida, aguardente destilada e, em algumas províncias, como o Maranhão, sobre a carne-seca no interior, à razão de uma pataca por seis arrobas;*
- *Imposto em benefício do Banco do Brasil (fundado em 1812), de 12.800 réis, recaindo sobre cada negociante, livreiro e boticário, loja de ouro, prata, estanho e artigos de cobre, tabaco etc., e do qual estavam isentas somente as lojas de barbeiro e sapateiro;*
- *A taxa suntuária, também em benefício do Banco do Brasil, sobre cada carruagem de quatro e duas rodas (no Maranhão, o imposto era de 12 mil e 10 mil réis, respectivamente);*
- *A taxa sobre engenhos de açúcar e destilações, maior ou menor segundo a província (no Maranhão, a taxa era de 3200 réis sobre cada engenho de moer cana e na Bahia, de quatro mil réis sobre cada alambique);*
- *A décima do rendimento anual das casas e quaisquer imóveis urbanos, taxa somente cobrada no litoral e lugares mais populosos do interior e que não atingiam propriamente o sertão;*
- *A sisa, que era um imposto de 10% percebido sobre a venda das casas e outros imóveis urbanos;*
- *A meia-sisa, que era um imposto de 5% percebido sobre a venda de um escravo que fosse negro ladino, isto é, que já tivesse algum ofício;*
- *Os chamados novos direitos, representados por uma taxa de 10% sobre os salários dos empregados nos departamentos da Fazenda e Justiça.¹⁴*

A Revolução Pernambucana, em 1817, merece destaque pelo questionamento da justiça da política tributária levada a efeito no período. Pernambuco era uma região pobre, que sofria com a alta carga tributária imposta para a manutenção da Corte. A questão tributária não foi o único objetivo da Revolução, que pretendia obter a independência da Província em relação a Portugal, com a posterior proclamação da República e o fim da escravidão. Mais uma vez a Revolução foi controlada pelas forças públicas e os revolucionários punidos de maneira exemplar.

Após a derrota de Napoleão, Portugal passou a reivindicar o retorno de seu rei, D. João VI, o que se concretizou em 1821. Com esse novo fato o Brasil passou à categoria de Reino Unido a Portugal e Algarves, inclusive com o direito de possuir representantes, ainda que eles sofressem uma série de limitações, no Parlamento Português.

¹⁴ Fernando J. Amed e Plínio J. L. Negreiros *et al*, *op. cit.*, p. 186.

Com o retorno de D. João VI, seu filho, D. Pedro, foi nomeado Príncipe Regente do Brasil. Precisamente ele, mais tarde, foi quem separou Metrópole e Colônia, proclamando a independência do Brasil, ainda que esse seu ato tenha sido fruto muito mais da pressão exercida pelas elites agrárias brasileiras, que estavam insatisfeitas com a recolonização, do que resultado de ideologias.

Após a independência brasileira, elaborou-se, em 1823, o nosso primeiro anteprojeto de Constituição, contudo os ideais liberais que o inspiraram, motivaram a dissolução da Assembléia Constituinte por D. Pedro. Ao final, a Constituição foi elaborada por um conselho nomeado pelo próprio Imperador e outorgada em 25 de março de 1824.

Ainda que a independência possa ser compreendida a partir da necessidade que os brasileiros sentiam de romper com os desmandos fiscais da Coroa, o rompimento não trouxe grandes alterações no campo tributário, que continuou regulado por leis orçamentárias, de competência da Câmara dos Deputados, desprovidas de qualquer mecanismo que possibilitasse calcular receitas e despesas.

Afirma Dagoberto CANTIZANO que

A Constituição de 25 de março de 1824, em que se adotou a forma monárquica de governo e a forma unitária de Estado, com o poder rigidamente centralizado, não discriminou rendas às províncias e comunas brasileiras.

A discriminação de rendas é praticamente destituída de significação nos Estados unitários – e o Brasil-Império não fugiu a essa regra – porquanto a centralização do poder impositivo não enseja a necessidade de distribuição do poder tributante entre as diversas áreas da Administração.¹⁵

Pode ser ofertado o seguinte panorama dos tributos cobrados nesse momento:

- Direitos aduaneiros de entrada de acordo com os fixados nos Tratados de 1810 e posteriormente revistos em 1818;
- Dízimos sobre os gêneros de cultura e criação;

¹⁵ Dagoberto Liberato Cantizano, *O Novo Sistema Tributário Brasileiro*, p. 19.

- Imposto de exportação representado pela taxa de 2% sobre todos os gêneros não sujeitos a qualquer outro subsídio ou direito de saída, na forma do alvará de 25 de abril de 1818;
- Décima sobre o rendimento líquido anual dos prédios urbanos ou sobre o valor do aluguel arbitrado, no caso de neles morarem os seus donos;
- Sisa cobrada à razão de 10% sobre o valor de todas as compras, vendas e arrematações de bens de raiz;
- Novo imposto de carne verde que era constituído pela contribuição de cinco réis em cada arratel de carne fresca de vaca;
- Subsídio literário correspondendo a um real de cada arratel de carne verde que se cortasse em açougues e a dez réis em canada de aguardente da terra; em 1805, a contribuição sobre a carne passou a ser de 320 réis sobre cada rês abatida e a da aguardente, de 10 réis por medida, regulada pela canada de Lisboa;
- Impostos sobre a aguardente de consumo;
- Imposto sobre segos, lojas e embarcações, conhecido também como o “imposto do Banco” em vista de se constituir a cota da Fazenda Real no capital do Banco do Brasil;
- Imposto sobre o tabaco de corda, cobrado na base de 400 réis por arroba;
- Novos e velhos direitos que remontavam à antiga legislação portuguesa e que eram pagos para o provimento de empregos e de outros títulos expedidos pelas autoridades gerais e provinciais;
- Direitos sobre escravos que se despachavam para as minas;
- Imposto do selo do papel e décima das heranças e legados;
- Meia-sisa dos escravos ladinos – todos aqueles que não são havidos por compra feita aos negociantes de negros novos e que entram pela primeira vez no país, transportados da Costa da África;
- Contribuições diversas como taxas dos correios, dizimos de chancelaria, terças de ofícios, direitos de portagem, pedágios, taxas de trânsito entre as províncias, cobradas não raro pelas autoridades locais.¹⁶

A discriminação de rendas só teve início com o Ato Adicional de 12 de agosto de 1834, que outorgou competência às Assembléias Provinciais para legislarem sobre impostos, sem ferir as determinações emanadas do Imperador.

Para Ruy Barbosa NOGUEIRA, esse “foi, portanto, o primeiro esboço de discriminação de rendas que se traçou no Brasil, recomendando-se às Assembléias Provinciais que repartissem essa receita com os Municípios. Como esses recursos tributários das Províncias eram ínfimos, pouco ou nada elas podiam dividir com suas comunas.”¹⁷

¹⁶ Fernando J. Amed e Plínio J. L. Negreiros *et al.*, *op. cit.*, p. 193-194

¹⁷ Ruy Barbosa Nogueira, *Direito Tributário*, p. 28.

E Manoel Lourenço dos SANTOS observa que

Como não tem sentido a autonomia política sem autonomia financeira, fez-se mister completar aquela reforma com a Lei n.º 99, de 31 de outubro de 1835, que discriminou as rendas entre o Poder Central e as Províncias, cabendo a estas a fixação das receitas e despesas dos Municípios. Com essa lei, muda-se o quadro existente e, de certo modo, pôs-se termo aos caos tributário resultante da não discriminação das rendas. A Lei n.º 99, no art. 11, comete à Receita Geral cerca de 58 formas impositivas heterogêneas, e no art. 12 estatuiu que todas as não compreendidas no art. 11 ficam pertencendo à Receita Provincial ou Municipal, contanto que não prejudicassem as imposições gerais. Era vedado às Províncias legislar sobre o imposto de importação. Somente podiam cobrar tributos não deferidos à Receita Geral. Essa discriminação, que não tinha sentido econômico, mas simplesmente financeiro e político, conduziria à indiscriminação e à distorção, com infrações aos preceitos da lei discriminatória. Foi o que ocorreu, de fato, criando-se a praxe, no Brasil, do desrespeito às normas disciplinadoras da competência tributária. A Lei n.º 99, marcou podemos dizer, o início da organização jurídica de nosso sistema tributário, como obra de imperfeição.¹⁸

Na verdade, a maior alteração decorrente da Independência foi o fato de que as riquezas, que antes eram enviadas para Portugal, passaram a não mais sair do Brasil. Isso porém não significa que a população tenha sido plenamente beneficiada, porquanto continuou afastada de toda e qualquer melhoria na distribuição de rendas.

Em 1831 teve início o Período Regencial. O Imperador D. Pedro I abdicou do trono brasileiro, em favor de seu filho, então com apenas cinco anos, a fim de embarcar para Portugal e lá participar da disputa pelo poder, decorrente da morte de D. João VI.

Já no início do Período Regencial várias revoltas eclodiram pelo país, como a Cabanagem, a Sabinada e a Balaiada. Destaque especial deve ser dado à Guerra dos Farrapos, causada pelo descontentamento dos produtores gaúchos de charque, couro e muares. A excessiva tributação que incidia sobre esses produtos retirava toda a competitividade em relação aos mesmos gêneros produzidos no Uruguai, Paraguai e Argentina.

A Guerra dos Farrapos culminou com a proclamação da “República Rio-Grandense” e a “República Juliana” em Santa Catarina.

¹⁸ Manoel Lourenço dos Santos, *Direito Tributário*, p. 30.

A revolta foi controlada em 1845 por Luís Alves de Lima, futuro Duque de Caxias. Devido à força do movimento e à sua conotação política, todos os participantes foram anistiados.

Quanto ao aspecto tributário, o Período Regencial foi de grande importância, em razão das transformações impostas ao regime fiscal. A Lei de 24 de outubro de 1832 foi a primeira lei orçamentária a fixar receitas e despesas para um exercício financeiro. As “rendas públicas” estavam divididas em “receita geral” e “receita provincial”, sendo que nesta última inseriam-se as rendas remanescentes.

No mesmo período foi criado o Tribunal Nacional do Tesouro, que extinguiu o Tesouro Nacional, o Conselho da Fazenda e as Juntas Provinciais. O novo Tribunal contava com a seguinte estrutura:

- a) presidente (Ministro da Fazenda);
 - b) um inspetor geral;
 - c) um contador geral;
 - d) um procurador fiscal, com título de Conselheiro, todos nomeados pelo Imperador.
- Competia-lhe:
- a) a suprema direção e fiscalização da renda e despesa;
 - b) a distribuição e contabilidade de todas as rendas públicas e a administração dos próprios nacionais;
 - c) instituir rigoroso exame sobre o estado de arrecadação e distribuição das rendas nacionais.
- Foram criados no Tesouro Nacional:
- a) a inspetoria geral;
 - b) o contador de revisão
 - c) a tesouraria geral.¹⁹

A criação do Tribunal Nacional do Tesouro pode ser vista como uma das medidas da primeira tentativa de racionalização do sistema tributário. Além da criação desse órgão, aboliram-se os seguintes tributos: sobre gêneros de uma província para outra; sobre pescados; foros; sesmarias; prensas de engenho de açúcar; livros; máquinas que ainda não estavam em uso; prédios urbanos nas vilas e povoações com menos de 100 casas; pólvora; sal; e imposto do banco que incidia sobre as lojas.

¹⁹ Fernando J. Amed e Plínio J. L. Negreiros *et al.*, *op. cit.*, p. 201.

Os tributos relacionados às alfândegas, que eram os que proporcionavam as maiores receitas, também foram reformulados pelo novo Regulamento das Alfândegas do Império de 25 de abril de 1832, alterado, novamente, em 22 de junho de 1836.

Conforme já exposto, as rendas, antes destinadas integralmente ao Império, passaram, pelas leis orçamentárias de 24 de outubro de 1832 e 08 de outubro de 1833, a ser divididas em “geral” e “provincial” e contavam, basicamente, com a seguinte configuração:

Receita Geral:

- Direitos de importação e exportação, baldeação e reexportação, emolumentos que se cobram nas alfândegas, ½% de assinados das armazenagens, ancoragem e faróis;
- Contribuições da junta de comércio sobre volumes e embarcações e o imposto de banco; o de 5% das embarcações estrangeiras que passam a nacionais e 5% da renda das nacionais;
- Direito de 25% do ouro, sisa dos bens de raiz, porte do correio de mar e terra e o imposto para a Caixa de Amortização da Dívida Pública;
- Dízimo do açúcar, algodão, café, tabaco, fumo e contribuição sobre algodão; dízimo do gado vacum e cavalar; 20% dos couros do Rio Grande do Sul e 40% da aguardente na Bahia;
- Selo das mercês, dízimos de chancelarias, novos e velhos direitos das graças e títulos expedidos pelo Poder Executivo e pelos tribunais e emolumentos que se cobram nos tribunais de Justiça, na chancelaria das ordens do carneiro e das três ordens militares, mestrado; e contribuições do montepio;
- Matrícula nos cursos jurídicos e acadêmicos e rendimentos da Casa da Moeda;
- Venda do pau-brasil e dos próprios nacionais, renda diamantina e foros de terrenos de marinha, bens de defuntos e ausentes, cobrança da dívida ativa e da bula da cruzada;
- Emissão de apólices dos empréstimos estrangeiros; rendas eventuais e não classificadas que provêm dos arsenais e marinha e da renda dos vasos de guerra, limpa das alfândegas e rendimento da fábrica de pólvora;
- Saldos e sobras da receita geral e provincial.

Receita Provincial:

- Todos os impostos existentes na época e não compreendidos na receita geral, calculados em 2.386:000\$000.²⁰

No final do Período Regencial mais tributos foram abolidos, entre eles:

- Os direitos de 50 réis nos couros (Pernambuco e Alagoas);
- Os donativos do azeite (Bahia);
- A contribuição de 60 réis em saca de algodão exportado (Pernambuco) e de 120 réis (Bahia);

²⁰ Fernando J. Amed e Plínio J. L. Negreiros *et al*, *op. cit.*, p. 202

- A contribuição de 10% sobre a carne seca exportada (São Pedro);
- A contribuição de 80 réis por tonelada de carne seca exportada (Pernambuco);
- 40% adicionais de aguardente (Bahia);
- Do direito da parte (São Pedro);
- A décima da chancelaria foi substituída por 2% de valor de qualquer demanda;
- A contribuição sobre couros para consumo nas províncias.²¹

Ainda que as províncias pudessem contar com alguma renda, podendo até mesmo criar tributos, desde que respeitada a competência exclusiva do poder central, não possuíam dinheiro suficiente para sua manutenção, razão pela qual persistiram as idéias de autonomia em relação ao poder imperial.

A competência municipal, para arrecadar tributos, era definida pela respectiva província.

Já neste período os orçamentos apresentavam *deficits*, que, pretensamente, deveriam ser corrigidos com a criação de novos tributos.

Em 23 de julho de 1840 teve início o Segundo Reinado, com a antecipação da maioria de D. Pedro II para quinze anos.

No contexto político, haviam apenas dois partidos, o Conservador e o Liberal, que não apresentavam grandes diferenças práticas, exceto pelo fato do segundo ser adepto do federalismo. Contudo, as distinções entre as facções políticas eram mais acentuadas nas regiões que já haviam experimentado maiores contatos com o poder, como Pernambuco, quando do ciclo do açúcar.

As discussões acerca do federalismo eram aquecidas, entre outras, por motivação tributária, pois, como já foi citado, as províncias contavam com uma distribuição de rendas insuficiente. Ademais, a idéia foi fortalecida pela adesão dos fazendeiros de café de São Paulo e pelo advento da Guerra do Paraguai.

A Guerra do Paraguai teve importante reflexo nas questões tributárias, com a criação, majoração e extinção de tributos, tudo de maneira a permitir um melhor financiamento das despesas com a batalha.

Já no início do confronto, foram propostas as seguintes medidas:

²¹ Fernando J. Amed e Plínio J. L. Negreiros *et al*, *op. cit.* p. 203.

- a) a aplicação do imposto direto de quantidade proporcional, isto é, o imposto pessoal, com base no valor locativo da habitação;
- b) a extensão do imposto de indústrias e profissões a toda e qualquer atividade industrial ou profissional;
- c) a execução do imposto do selo, pelo sistema das estampilhas, bem como a sua modificação: o selo proporcional, atingindo todos os atos e transações em que o capital viesse a manifestar-se, sob forma de somas e valores, de transmissões de uso e gozo de propriedade; o selo fixo alcançando todas as outras formas;
- d) a elevação da décima urbana; da taxa dos escravos; do imposto de 15% sobre loterias e outros.²²

Também foram majorados os seguintes tributos:

- a) o imposto de docas e capatazias ficou substituído pela taxa fixada pelo Governo, proveniente do serviço de descarga e embarque das mercadorias nas Alfândegas e trapiches, segundo o peso e o volume;
- b) os direitos de exportação e baldeação;
- c) o dízimo do Município;
- d) o expediente de ½% dos gêneros nacionais transportados de uma para outra província;
- e) o expediente de 3% dos gêneros estrangeiros desembarcados para consumo;
- f) o imposto de chancelaria;
- g) o imposto sobre os vencimentos, ficando, porém, sujeito ao imposto pessoal.²³

O reflexo que a Guerra do Paraguai teve na organização tributária brasileira pode ser sentido pelas alterações empreendidas quando o conflito chegou ao fim, em 1870. Foram abolidos os seguintes tributos:

- a) o imposto de 1% sobre os gêneros navegados por cabotagem;
 - b) o imposto de ancoragem e doca;
 - c) o imposto pessoal.
- São isentados do imposto:
- a) os jornais e revistas brasileiros publicados no exterior;
 - b) as fábricas de lapidação de diamantes e as loterias provinciais em benefício da instrução pública, casas de caridade e asilo de órfãos.
- Reduziu-se o imposto de loterias e foram alteradas:
- a) a décima urbana, quanto à sua cobrança;
 - b) a tarifa geral das alfândegas;
- Os seguintes impostos foram restabelecidos:
- a) o imposto de farol elevou-se ao dobro;
 - b) o imposto de estadia na doca;

²² Fernando J. Amed e Plínio J. L. Negreiros *et al*, *op. cit.*, p. 217-218.

²³ *Idem*, *ibidem*, p. 217-219.

- c) os serviços de capatazias e docas voltam ao governo;
- d) o imposto adicional de 50% sobre os direitos de importação dos vinhos secos.²⁴

É interessante lembrar aqui interpretação moderna sobre os motivos que levaram à Guerra do Paraguai. Em oposição à visão tradicional de que teria ocorrido a luta de nações democráticas contra o ditador que comandava o Paraguai e pretendia avançar sobre Brasil, Argentina e Uruguai em busca de uma saída para o mar, os estudos atuais acerca do conflito demonstram a tentativa dos países que compunham a Tríplice Aliança de afastar o rival mais desenvolvido de toda a América Latina, o Paraguai, que já naquela época havia logrado erradicar o analfabetismo, realizar a reforma agrária e desenvolver-se industrialmente.

Com essa interpretação, da historiografia revisionista, não é difícil compreender o interesse da Inglaterra na destruição do Paraguai, que despontava totalmente independente dessa grande potência. A Guerra não só dizimou a população paraguaia, como aniquilou a economia, com conseqüências que se estendem até os dias de hoje.

A Guerra do Paraguai, para os brasileiros, foi um marco na organização das Forças Armadas, que por sua vez tiveram atuação decisiva na Proclamação da República.

Outro fato de grande importância ocorrido no período foi o fim da escravidão, precisamente em 13 de maio de 1888. Ainda que o tráfico de escravos para o Brasil estivesse proibido desde 1850 pela Lei Eusébio de Queiroz, muitos fazendeiros, especialmente os cafeicultores cariocas, tiveram dificuldades na transição para a mão-de-obra assalariada. O Brasil foi um dos últimos países a abolir a escravidão, justamente para preservar os interesses dos fazendeiros fluminenses, seja devido as suas influências políticas, seja em razão da polpuda renda tributária obtida com a exportação do café.

²⁴ Fernando J. Amed e Plínio J. L. Negreiros *et al.*, *op. cit.*, p. 219-220.

A liberação do dinheiro antes investido na aquisição de escravos e a chegada de estrangeiros para a ocupação dos novos postos de trabalho foram os responsáveis pela industrialização que despontava nas regiões sul e sudeste, fenômeno que teve grande importância sobre a organização tributária.

Justamente para proteger a indústria que despontava foi instituída a “Tarifa Alves Branco”, de cunho protecionista, que majorava as taxas aduaneiras dos produtos que aqui poderiam ser produzidos, além daqueles considerados supérfluos.

1.4. A Primeira República e a economia cafeeira

A abolição da escravidão, em 1888, teve papel importante no enfraquecimento da monarquia, pois esse acontecimento minou o apoio que os fazendeiros de café fluminenses devotavam ao regime. A cafeicultura carioca viu-se em grandes dificuldades com o fim do trabalho escravo, pois toda sua produção estava baseada nesse tipo de mão-de-obra.

Porém, ainda que relevante, essa não foi a única causa do enfraquecimento do antigo regime. Os cafeicultores paulistas, detentores de considerável poder econômico, bem como o Exército, organizado desde a Guerra do Paraguai, associavam à República as imagens de progresso, em oposição ao centralismo monárquico vigente.

Com o advento da República, promulgou-se, em 1891, nossa primeira Constituição Republicana, que adotou, como modelo, a Constituição dos Estados Unidos da América, consagrando o federalismo e concedendo ampla autonomia aos Estados Membros.

No tocante à configuração dos Poderes, ainda que fosse assegurada a independência entre eles, houve clara concentração de atribuições na figura do Presidente da República, o que parece ter sido um vestígio do antigo Poder Moderador.

Quanto aos aspectos relacionados às questões tributárias, pode-se dizer que, ainda que alguns poucos tributos que não mais se justificavam, seja política ou economicamente, foram abolidos, tendo havido um aproveitamento e nova distribuição

dos tributos que existiam à época. Ressalte-se que a importância da produção e do comércio do café se fez visível no texto constitucional.

Houve também a busca por uma distribuição constitucional de rendas. Dagoberto CANTIZANO é um dos que observou que “apesar de o Ato Adicional de 1834 ter esboçado uma discriminação de rendas, ao outorgar às Províncias o poder de criar impostos, a Constituição brasileira de 24 de fevereiro de 1891 foi a primeira a encampar, de modo definitivo e explícito, o princípio da discriminação de rendas, embora o fizesse apenas em relação à União e aos Estados.”²⁵

A Constituição fixava a competência tributária da seguinte forma:

Art. 7º É de competência exclusiva da União decretar:

- 1º – impostos sobre a importação de procedência estrangeira;
- 2º – direitos de entrada, saída e estada de navios, sendo livre o comércio de cabotagem às mercadorias nacionais, bem como às estrangeiras que já tenham pago imposto de importação;
- 3º – taxas de selo, salvo a restrição do artigo 9º, § 1º, nº 1;
- 4º – taxas dos correios e telégrafos federais;

Art. 9º É de competência exclusiva dos Estados decretar impostos:

- 1º sobre a exportação de mercadorias de sua própria produção;
 - 2º sobre imóveis rurais e urbanos;
 - 3º sobre transmissão de propriedade;
 - 4º sobre indústrias e profissões.
- § 1º Também compete exclusivamene aos Estados decretar:
- 1º - taxa de selo quanto aos atos emanados de seus respectivos governos e negócios de sua economia;
 - 2º - contribuições concernentes aos seus telégrafos e correios.

Apesar da discriminação de rendas, havia a possibilidade de que a União e os Estados instituíssem tributos a partir de um mesmo “fato gerador”, de acordo com a redação do artigo 12 da Constituição.

Sucedendo Presidentes da República de formação militar, Prudente de Moraes, em 1894, foi o primeiro civil a ocupar a chefia do Poder Executivo, representando os interesse dos cafeicultores paulistas. Foi precisamente com esse

²⁵ *Op. cit.*, p. 19-20.

governante que teve início o ciclo que se tornou conhecido como “política café com leite”, representando a alternância de paulistas e mineiros no poder.

À posse de Prudente de Moraes seguiu-se um período altamente inflacionário.

Foi com esse cenário que o Presidente Campos Sales assumiu o poder. Havia a necessidade urgente de equilibrar o *deficit* orçamentário, realizando cortes nos gastos públicos. E com o escopo de amenizar esses problemas, foi contraído vultoso empréstimo junto à Inglaterra. Para a obtenção desses recursos, foi necessário que o Brasil firmasse o compromisso de sanear as contas públicas, de aumentar os impostos já existentes, além de criar o imposto do selo (uso de estampilhas para controlar a circulação de mercadorias). O novo tributo valeu ao Presidente da República a alcunha de “Campos Selos”.

Como garantia ao empréstimo, ofereceu-se: toda a renda das alfândegas, as receitas da Estrada de Ferro Central do Brasil e do serviço de abastecimento de água do Rio de Janeiro.

Ainda que as medidas impostas por Campos Sales tenham alcançado algum êxito, como a valorização cambial, trouxeram vultosos prejuízos aos fazendeiros de café, uma vez que acentuou a queda que o produto já estava experimentando nas bolsas de valores estrangeiras. A insatisfação dos cafeicultores foi tamanha que o governo federal se viu praticamente obrigado a firmar o “Convênio de Taubaté”, em que o Estado se comprometia a sustentar um preço mínimo para a saca de café, bem como a comprar e armazenar o produto excedente.

Para o financiamento do estabelecido no Convênio foi necessária a criação de uma sobretaxa de exportação, ou seja, coube à receita pública arcar com os riscos do café. Em última análise, os contribuintes brasileiros, que não se beneficiavam com os lucros da atividade, eram, a partir de então, responsáveis por dividir os prejuízos.

Também em razão do Convênio firmado, o governo intervinha na produção de café, não só limitando a área de plantio, para evitar a superprodução, como também

controlando a qualidade do produto, sendo que os tipos inferiores de café sofriam uma tributação mais intensa.

A crise que atingia o café não estava restrita somente a esse produto. A Primeira Guerra Mundial trouxe dificuldades gerais de exportação, o que era uma situação bastante problemática, pois as maiores receitas da Fazenda vinham da cobrança de direitos de entrada e saída. Para melhor estudar os problemas financeiros e buscar soluções para a crise, foi necessário até mesmo que o governo decretasse feriado por um prazo de 15 dias.

Mesmo em decadência, o café ainda era o responsável por significativa parcela da arrecadação.

1.4.1. A criação do imposto de renda

As dificuldades financeiras que assolavam o país, motivadas principalmente pela crise do café, fizeram sentir a necessidade da criação de novas modalidades de impostos, em mais uma tentativa de reduzir-se o *deficit* público.

De há muito já se debatia a idéia da criação de um imposto sobre a renda individual de cada cidadão, que além de proporcionar aumento na arrecadação, pelas suas características, poderia ser um valioso instrumento de melhoria de distribuição de riquezas, proporcionando, de certa forma, uma busca pelo Estado concebido pelos iluministas, que garantiria uma sociedade mais justa, com menos desigualdades.

Observa J. M. Othon SIDOU, que

O sentido da justiça é, quiçá como em nenhum outro setor público, o mais evocado do campo tributário. junto com o ser “uma contribuição dos cidadãos para manter o Estado”, na simplista definição de ADAMS, e com o representar “uma contribuição compulsória para cobrir as despesas que dizem respeito ao interesse de todos, sem referência a benefícios específicos”, conceituação de SELIGMAN, o imposto sempre rendeu apreço à capacidade do contribuinte.²⁶

²⁶ J. M. Othon Sidou, op. cit., p. 44-45.

E mais adiante: “(...) não se fundando mais a tributação no indivíduo como indivíduo, mas nos frutos que o indivíduo auferir do trabalho e do capital, o imposto sobre os rendimentos é o estágio mais aperfeiçoado daquela tradição e, por tipificar uma era dinâmica, é o que mais condiz com as inclinações do Estado contemporâneo”²⁷.

No Brasil, desde o Segundo Império já havia discussões acerca da instituição do imposto de renda, mas somente surgiram condições ideais para sua criação, no início do século XX, devido ao desenvolvimento que o capitalismo estava experimentando, o que, por certo, denotava que um maior número de pessoas estavam tendo acesso às rendas.

A tributação sobre a renda teve um grande defensor em Rui Barbosa, Ministro da Fazenda em 1891.

No início do imposto, os rendimentos se dividiam em: comércio e indústria; capitais e valores mobiliários; salários públicos e particulares e qualquer espécie de remuneração; e exercício de profissões não comerciais. Estavam previstas alíquotas progressivas de 0,5% a 8% sobre o rendimento líquido.

²⁷ *Idem, ibidem*, p. 45.

Capítulo 2 - A TRIBUTAÇÃO NA ERA INDUSTRIAL E A REFORMA TRIBUTÁRIA DE 1965

2.1. A modernização econômica

A partir de 1930, em razão da convergência de vários fatores favoráveis - como a liberação de recursos antes aplicados no comércio de escravos, o dinheiro obtido com a produção cafeeira, a entrada de investimentos estrangeiros e a chegada de imigrantes - tem início o processo de industrialização do Brasil.

Ainda que a economia brasileira não tenha sofrido alteração na sua principal característica, qual seja, de agro-exportadora, a industrialização começou a modificar o perfil de algumas cidades, como São Paulo, que se viu às voltas com a criação de novos estabelecimentos comerciais e de prestação de serviços, aumento populacional e conseqüentes problemas de urbanização.

A nascente industrialização brasileira teve de enfrentar, ainda no seu início, grave crise econômica internacional, que atingiu nosso país especialmente em relação ao principal produto de exportação e que comandava os rumos que devíamos seguir, o café.

Com esse panorama econômico de industrialização e crise mundial, Getúlio Vargas chega ao poder com a Revolução de 1930 e nele permanece até 1945.

Logo após Getúlio Vargas assumir o poder, ocorreu a Revolução Constitucionalista de 1932 e, embora os revoltosos tenham sido derrotados, em 1933 foi instalada a Assembléia Constituinte para a elaboração da 2ª Constituição da República, promulgada em julho de 1934.

Tendo em vista as exigências decorrentes do processo de industrialização que se iniciava, a Constituição de 1934 inaugurou no Brasil vários direitos dos trabalhadores, como: salário mínimo, jornada diária de 08 horas, repouso semanal, verbas indenizatórias e assistência médica e previdenciária.

No aspecto tributário, a Constituição também inovou pois, pela primeira vez, incluiu os municípios na discriminação das rendas:

Art. 6º Compete também privativamente à União:

I – decretar impostos:

- a) sobre a importação de mercadorias de procedência estrangeira;
- b) de consumo de quaisquer mercadorias, exceto os combustíveis de motor de explosão;
- c) de renda e proventos de qualquer natureza, excetuada a renda cedular de imóveis;
- d) de transferência de fundos para o exterior;
- e) sobre atos emanados do seu governo, negócios da sua economia e instrumentos de contratos ou atos regulados por lei federal;
- f) nos Territórios, ainda, os que a Constituição atribui aos Estados;

II – cobrar taxas telegráficas, postais e de outros serviços federais; de entrada, saída e estada de navios e aeronaves, sendo livre o comércio de cabotagem às mercadorias nacionais, e às estrangeiras que já tenham pago imposto de importação.

Art. 8º Também compete privativamente aos Estados:

I – decretar impostos sobre:

- a) propriedade territorial, exceto a urbana;
- b) transmissão de propriedade causa mortis;
- c) transmissão de propriedade imobiliária inter vivos, inclusive a sua incorporação ao capital de sociedade;
- d) consumo de combustíveis de motor de explosão;
- e) vendas e consignações efetuadas por comerciantes e produtores, inclusive os industriais, ficando isenta a primeira operação dos pequenos produtos, como tal definido na lei estadual;
- f) exportação das mercadorias de sua produção até o máximo de dez por cento ad valorem, vedados quaisquer adicionais;
- g) indústrias e profissões;
- h) atos emanados do seu governo e negócios da sua economia, ou regulados por lei estadual;

II – cobrar taxas de serviços estaduais.

§ 1º - O imposto de vendas será uniforme, sem distinção de procedência, destino ou espécie dos produtos.

§ 2º - O imposto de indústrias e profissões será lançado pelo Estado e arrecadado por este e pelo Município em partes iguais.

Art. 13,

§ 2º Além daqueles de que participam, dos artigos 8º, § 2º e 10º, parágrafo único, e dos que lhes forem transferidos pelo Estado, pertencem aos Municípios:

I – o imposto de licenças;

II – o imposto predial e o territorial urbanos, cobrado o primeiro, sob a forma de décima ou de cédula de renda;

III – o imposto sobre diversões públicas;

IV – o imposto cedular sobre a renda de imóveis rurais;

V – as taxas sobre serviços municipais.

No dizer de CANTIZANO, essa Carta “(...) representou significativa evolução no sentido de elaboração de um sistema equitativo de distribuição de rendas, em consonância com as necessidades do todo federativo brasileiro”. E ainda que

Cumprе salientar que essa Constituição foi bem pródiga na enunciação dos tributos da União, pois dois impostos novos e de grande expressão lhe foram outorgados: o de consumo de quaisquer mercadorias (exceto os combustíveis de explosão) e o de rendas e proventos de qualquer natureza (excetuada a renda cedular de imóveis). A União aproveitou-se da faculdade que lhe fora atribuída pelo art. 12 da Constituição de 1891 e criou aqueles dois tributos, abrindo um produtivo e rendoso caminho ao fisco federal.²⁸

Infelizmente, a Constituição de 1934 teve o mais curto período de aplicação da história brasileira, pois Getúlio Vargas, irresignado em entregar o poder a outro Presidente da República eleito, aplicou o golpe em 1937 e iniciou o período que ficou conhecido como “Estado Novo”. Houve a outorga de uma nova Constituição, ainda em 1937, que perfez os contornos de um Estado centralizador, com as funções concentrados no chefe do Poder Executivo.

Do ponto de vista tributário, ainda que os municípios permanecessem inseridos na discriminação de rendas, os recursos recebidos foram insuficientes para o atendimento de suas competências.

Houve a criação de um campo concorrente de tributação entre os Estados e a União, porém, para evitar a bitributação, vedada pela Lei Maior, estabeleceu-se que deveria sempre prevalecer o tributo decretado pela União.

Para Manoel Lourenço dos SANTOS,

A Constituição outorgada em 1937 não fez progresso nenhum no sentido da reorganização tributária do País: manteve o sistema anterior com todos os seus defeitos, retirando da competência municipal o imposto cedular sobre a renda das propriedades rurais, e insistiu na definição jurídica das formas impositivas, sem relacioná-las com os fatores econômicos que lhes servem de base. É que, ainda nesse estágio da civilização brasileira, pouca ou quase nenhuma atenção se dá aos aspectos extrafiscais dos tributos e aos seus efeitos sobre a vida econômica e social do País. Predominaram na tributação o empirismo, as improvisações de uma legislação ordinária distorciva dos preceitos constitucionais, que transformaram nosso sistema num verdadeiro “manicômio jurídico tributário” conforme a

²⁸ *Op. cit.*, p. 21, 22 e 23.

linguagem de Alfredo Augusto BECKER. Mas, na vigência da Constituição de 1937, registra-se uma iniciativa que é considerada como o primeiro passo para uma concepção racional do sistema: foi a criação do imposto único sobre a 'produção e o comércio, a distribuição e o consumo, inclusive a importação e a exportação do carvão mineral nacional e dos combustíveis e lubrificantes líquidos de qualquer origem', de que trata a Lei Constitucional n.º 4, de 20 de setembro de 1940.²⁹

A discriminação de rendas contou com a seguinte configuração:

Artigo. 20. É da competência privativa da União:

I – decretar impostos:

- a) sobre a importação de mercadorias de procedência estrangeira;
 - b) de consumo de quaisquer mercadorias;
 - c) de renda e proventos de qualquer natureza;
 - d) de transferência de fundos para o exterior;
 - e) sobre atos emanados do seu governo, negócios da sua economia e instrumentos ou contratos regulados por lei federal;
 - f) nos Territórios, ainda, os que a Constituição atribui aos Estados;
- II – cobrar taxas telegráficas, postais e de outros serviços federais; de entrada, saída e estada de navios e aeronaves, sendo livre o comércio de cabotagem às mercadorias nacionais, e às estrangeiras que já tenham pago imposto de importação.

Art. 23. É da competência exclusiva dos Estados:

I – a decretação de impostos sobre:

- a) propriedade territorial, exceto a urbana;
- b) transmissão de propriedade “causa mortis”;
- c) transmissão de propriedade imobiliária inter-vivos, inclusive a sua incorporação ao capital de sociedade;
- d) vendas e consignações efetuadas por comerciantes e produtores, isenta a primeira operação do pequeno produtor, como tal definido na lei estadual;
- e) exportação das mercadorias de sua produção até o máximo de dez por cento ad valorem, vedados quaisquer adicionais;
- f) indústrias e profissões;
- g) atos emanados do seu governo e negócios da sua economia, ou regulados por lei estadual;

II – cobrar taxas de serviços estaduais.

§ 1º - O imposto de vendas será uniforme, sem distinção de procedência, destino ou espécie dos produtos.

§ 2º - O imposto de indústrias e profissões será lançado pelo Estado e arrecadado por este e pelo Município em partes iguais.

Art. 28. Além dos atribuídos a eles pelo artigo 23º, § 2º desta Constituição e dos que lhes forem transferidos pelo Estado, pertencem aos Municípios:

I – o imposto de licenças;

II – os impostos predial e territorial urbanos;

III – o imposto sobre diversões públicas;

IV – as taxas sobre serviços municipais.

²⁹ *Op. cit.*, p. 32.

Para os Municípios, essa Constituição representou um retrocesso em relação à Carta Magna anterior, pois retirou o imposto cedular sobre a renda de imóveis, sem qualquer compensação à essa esfera política.

Na vigência da Constituição de 1937 foi bastante interessante o conteúdo do Decreto 3.200 de 19 de abril de 1941, que instituiu uma tributação que incidia sobre solteiros, viúvos e casais sem filhos. O Decreto 3.200 demonstra claramente uma das características mais marcantes do Estado Novo, a tentativa de disciplinar a sociedade brasileira em todos os seus aspectos.

O término da vigência do Estado Novo coincidiu com o fim da 2ª Guerra Mundial. Em 29 de outubro de 1945 Getúlio Vargas deixou o poder, deposto por um golpe militar. Quem assumiu a Presidência da República foi José Linhares, Presidente do Supremo Tribunal Federal, a convite dos militares. O novo chefe do Executivo tinha como principal missão convocar eleições para Presidente da República e Assembléia Nacional Constituinte.

As eleições, realizadas em 1945, conduziram à Presidência da República o General Eurico Gaspar Dutra, que havia ocupado, durante o governo de Getúlio Vargas, o cargo de Ministro da Guerra.

Com o término da ditadura imposta pelo Estado Novo, o país necessitava de uma nova Constituição, que efetivamente foi promulgada em 18 de setembro de 1946. A Carta Magna teve índole democrática, assegurou liberdades de associação, de expressão, de pensamento, partidária, inviolabilidade de correspondência e de domicílio, direito de greve e outras garantias individuais.

Ainda que tenham sido implementadas modificações na discriminação de rendas tributárias, como é possível observar abaixo, com o surgimento das contribuições de melhoria e a transferência do imposto de indústrias e profissões dos Estados para os Municípios, estes últimos permaneceram enfrentando dificuldades financeiras para arcar com suas atribuições, até que a Emenda Constitucional n.º 5, de 21 de novembro de 1961, buscou melhorar a distribuição de rendas.

Ressalta Manoel Lourenço dos SANTOS que

O novo Estatuto da Nação adotou dois critérios diferentes de discriminação: a) o da divisão do poder impositivo entre os três níveis de governo da Federação – União, Estados e Municípios – definindo os tributos que cada um deles pode instituir e arrecadar; b) o da participação de um ou dois desses governos no produto financeiro de impostos de outra competência, sistema inaugurado pela Constituição de 1934, como se disse, e bastante desenvolvido pela reforma tributária de 1965 – Emenda Constitucional n.º 18.³⁰

Eis a seguir os tributos da União na Constituição de 1946:

Art. 15. Compete à União decretar impostos sobre:

- importação de mercadorias de procedência estrangeira.
- consumo de mercadorias
- produção, comércio, distribuição e consumo e bem assim importação e exportação de lubrificantes e de combustíveis líquidos e gasosos de qualquer origem ou natureza, estendendo-se esse regime, no que lhe for aplicável, aos minerais do país e à energia elétrica. Tal imposto era conhecido como ‘imposto único sobre combustíveis e lubrificantes, minerais do país e energia elétrica’.
- renda e proventos de qualquer natureza.
- transferência de fundos para o exterior.
- negócios de sua economia, atos e instrumentos regulados por lei federal.
- § 6º (...) impostos extraordinários (...).
- Art. 21. (...) outros tributos além dos que lhes são atribuídos por esta Constituição (...).
- Art. 30. Compete à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios cobrar:
 - I- contribuição de melhoria, quando se verificar valorização do imóvel, em consequência de obras públicas;
 - II- taxas;
- Art. 19. Compete aos Estados decretar impostos sobre:
 - propriedade territorial, exceto a urbana.
 - transmissão de propriedade *causa mortis*.
 - transmissão de propriedade imobiliária *inter vivos*, e sua incorporação ao capital das sociedades.
 - vendas e consignações.
 - exportação de mercadorias de sua produção para o estrangeiro.
 - atos regulados por lei estadual, os de serviços de sua justiça e os negócios de sua economia. Outros impostos, a serem criados (o imposto federal excluirá o estadual idêntico).
- Art. 29. Além da renda que lhes é atribuída por força dos parágrafos 2º e 4º do art. 15, e dos impostos que, no todo ou em parte, lhes forem transferidos pelo Estado, pertencem aos Municípios os impostos:
 - predial e territorial urbano.

³⁰ *Op. cit.*, p. 32-33.

- de licença.
- indústria e profissões.
- diversões públicas.
- sobre atos de sua economia e assuntos de sua competência.

Ainda que faltassem recursos aos Municípios, diz CANTIZANO que

“A Constituição de 1946 é considerada a mais municipalista das Constituições brasileiras, porque nenhuma deu tanto amparo aos Municípios como esta. Consagrou o princípio do fortalecimento das finanças municipais, instituindo quotas do imposto de renda, dos impostos únicos sobre lubrificantes e combustíveis, sobre minerais do país e sobre energia elétrica e fazendo retornar às comunas 30% do excesso da arrecadação estadual, dentro de cada Município, sobre os tributos locais.”³¹

Em 19 de agosto de 1953, buscando corrigir o *deficit* fiscal e os impostos que impediam o desenvolvimento brasileiro, foi expedida a Portaria n.º 784, do Ministro da Fazenda, que nomeou uma comissão encarregada de elaborar um projeto de Código Tributário Nacional. Apesar de tal projeto não ter sido convertido em lei, sua Parte Geral serviu de orientação para a reforma fiscal realizada em 1965.

O período compreendido entre 1945 e 1961 foi de grande expansão para a indústria nacional. O Estado diminuiu sua intervenção na economia, houve total ausência de medidas protecionistas, o que, apesar de causar um aumento do *deficit* na balança comercial, contribuiu para que muitas fábricas estrangeiras, providenciassem sua instalação no território brasileiro.

Outro fator favorável ao desenvolvimento industrial deve ser registrado, a formação de um mercado consumidor interno, incentivado pelo marketing dos novos produtos postos à disposição.

O desenvolvimento industrial levou o governo a investir em obras de infraestrutura, como estradas, portos e usinas hidrelétricas. O clima de euforia motivou a construção de Brasília.

³¹ *Op. cit.*, p. 27.

Apesar de o período ter sido de geração de empregos, não se logrou erradicar a pobreza. Ademais, o crescimento da população urbana, decorrente do êxodo rural, trouxe problemas como a falta de moradias, a insuficiência do saneamento público, o crescimento da violência urbana, entre outros.

Em 21 de novembro de 1961, o panorama tributário foi alterado pela Emenda Constitucional n.º 5, que para Ruy Barbosa NOGUEIRA

(...) efetuou diversas transferências de impostos. O imposto territorial rural que era da competência tributária privativa dos Estados passou para a dos Municípios e lá permaneceu até o advento da emenda constitucional n.º 10, de 1964. Também o imposto sobre transmissão de propriedade “inter vivos” que era dos Estados, foi transferido para os Municípios. Essa emenda teve, igualmente, a preocupação de reforçar ainda mais as finanças municipais ao criar a quota de 10% do imposto sobre a renda que sempre foi a grande aspiração das comunas na época, bem como aumentou de 10 para 15% a quota do imposto de consumo (atual IPI).³²

Em 1964, nos termos da Carta de 1946 e em decorrência das emendas já existentes, a discriminação das rendas tributárias era a seguinte:

Tributos da União em 1964:

- Impostos extraordinários.
- Imposto sobre importação de mercadorias de procedência estrangeira.
- Imposto sobre consumo de mercadorias (10% da arrecadação pertence aos Municípios).
- Imposto único sobre combustíveis, lubrificantes, minerais do país e energia elétrica (60% no mínimo são entregues aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, proporcionalmente à sua superfície, população, consumo e produção).
- Imposto sobre a renda (15% da arrecadação são entregues aos Municípios).
- Imposto sobre a transferência de fundos para o exterior.
- Imposto sobre a propriedade territorial rural (o produto da arrecadação é entregue aos Municípios).
- Imposto sobre negócios de sua economia, atos e instrumentos regulados por lei federal.
- Outros impostos a serem criados, diferentes dos privativos (40% do produto arrecadado vai para o Município onde seja realizada a cobrança).
- Taxas.
- Contribuições de Melhoria.

Tributos dos Estados em 1964:

- Imposto sobre a transmissão da propriedade *causa mortis*.
- Imposto sobre vendas e consignações.
- Imposto sobre a exportação de mercadorias de sua produção para o estrangeiro.

³² *Op. cit.*, p. 36-37.

- Imposto sobre atos regulados por lei estadual, os de serviços de sua justiça e os negócios de sua economia.
- Outros impostos a serem criados, diferentes dos privativos (o Estado dá 20% do produto da arrecadação à União).
- Taxas.
- Contribuições de melhoria.
- Participação do imposto único sobre combustíveis, lubrificantes, minerais do país e energia elétrica (da União).

Tributos dos Municípios em 1964:

- Imposto predial e territorial urbano.
- Imposto de licença.
- Imposto de indústrias e profissões.
- Imposto sobre diversões públicas.
- Imposto sobre a transmissão da propriedade imobiliária *inter vivos* e sua incorporação ao capital das sociedades.
- Imposto sobre atos de sua economia e assuntos de sua competência.
- Taxas.
- Contribuições de melhoria.
- Participação na arrecadação do imposto único sobre lubrificantes, combustíveis e minerais do país e energia elétrica.
- Participação no imposto sobre a propriedade territorial rural (da União), pelo total do produto.
- Participação na arrecadação do imposto sobre o consumo (da União), na base de 10%.
- Participação na arrecadação dos impostos concorrentes (da União ou dos Estados membros), na base de 40% do tributo cobrado dentro do território do Município.
- Recebimento do excesso da arrecadação estadual de impostos (do Estado), na base de 30%, quando a arrecadação estadual, salvo a da imposto de exportação, exceder, em Município que não seja o da capital, o total das rendas locais.³³

2.2. O Regime Militar

O período democrático chegou ao seu final em 1964, com o que ficou conhecido como “Revolução de 31 de março” ou mesmo “Golpe Militar”. Numa cultura que remonta à Guerra do Paraguai, os militares deixaram a caserna com a finalidade de “solucionar” os problemas brasileiros, por meio de um projeto político.

Foram elaborados e executados gigantescos projetos de infra-estrutura para o desenvolvimento de regiões consideradas pobres, como a Amazônia, o Nordeste e o Centro-Oeste. Com o mesmo objetivo, as regiões Norte e Nordeste receberam

³³ Fernando J. Amed e Plínio J. L. Negreiros *et al*, *op. cit.*, p. 275-276.

subsídios para a instalação de indústrias. A Zona Franca de Manaus, criada em 1967, acenou com a possibilidade de isenção fiscal.

Foi alto o preço pago pelo “Milagre Econômico”, como ficou conhecido esse período, em que a taxa de crescimento anual chegava a 10%. Houve grande aumento da dívida externa brasileira, uma vez que os recursos necessários para financiar o crescimento eram tomados junto a bancos privados internacionais. A inflação disparou.

Em oposição ao período anterior, em que o Estado pouco intervinha na economia nacional, o regime militar foi marcado por uma excessiva participação oficial nessa área, com a criação de várias empresas estatais, geridas por pessoas próximas ao governo.

O autoritarismo militar encontra seu auge em 1968 e nos anos que se seguem.

A arbitrariedade dos governantes foi legalizada em janeiro de 1967, pela 5ª Constituição da República, que sofreu grande alteração em 17 de outubro de 1969, com a Emenda Constitucional n.º 1.

2.3. A reforma tributária de 1965

A reforma de 1965 objetivou reorganizar o sistema tributário, para aumentar a captação de recursos para o Estado e viabilizar os projetos que os militares tinham para as mais diversas áreas, como a econômica, financeira, bancária, habitacional e trabalhista. O novo sistema tributário também deveria melhorar a distribuição de riquezas, estimular a poupança interna e orientar os novos investimentos.

O sistema tributário, então vigente no período, era alvo de muitas críticas: os tributos nem sempre estavam baseados em fatos econômicos; a discriminação de rendas nem sempre considerava as atribuições de cada esfera de poder, comprometendo o seu funcionamento; o imposto sobre vendas e consignações incidia em cascata, prejudicando a economia.

Para a elaboração da nova discriminação de rendas, que seria submetida ao Congresso Nacional como projeto de Reforma Constitucional, foi criada Comissão Especial.

A comissão foi constituída por Luiz Simões Lopes (presidente), Rubens Gomes de Sousa (relator), Gérson Augusto da Silva (secretário-executivo), Sebastião Santana da Silva, Gilberto Ulhoa Canto e Mário Henrique Simonsen (membros).

No dizer de Manoel Lourenço dos SANTOS, “Em poucos meses, a Egrégia Comissão realizou a difícil tarefa de sugerir, em anteprojeto, a completa reorganização do sistema tributário brasileiro em bases racionais, com a sensível modificação da distribuição das fontes de receita entre os três níveis de governo da Federação.”³⁴

O Anteprojeto, finalizado em 18 de junho de 1965, contava com a seguinte configuração:

- a) Emenda Constitucional “A”, que dispunha sobre normas legislativas modificando o artigo 5º, parágrafo 2º do artigo 36, artigo 65, artigo 67, artigo 68 e artigo 69 da Constituição de 1946;
- b) Emenda Constitucional “B”, que dispunha sobre o sistema tributário nacional, contendo normas tributárias, consolidando toda a matéria fiscal contida na Constituição Federal, além de acrescentar outras.³⁵

O Anteprojeto apresentado foi aprovado, com algumas alterações, em 1965, como Emenda Constitucional n.º 18.

Ressalta então o antes citado autor que

A Emenda Constitucional n.º 18 rompe drasticamente com a tradição brasileira de discriminação nominalista dos tributos, para tornar possível a sistematização tributária da Federação. O método discriminatório adotado é incompatível com a coexistência, concebida pela Constituição de 1946, de três sistemas tributários estanques no País – o federal, o estadual e o municipal, de vez que todos os tributos passíveis de cobrança pelas diversas esferas tributantes deverão estar relacionados, harmonicamente, num conjunto que se estruturou como sistema tributário brasileiro, integrado no plano econômico e jurídico nacional, conforme sugeriu a citada Comissão de Reforma e é, agora, matéria regulada pela nova Constituição do Brasil.³⁶

³⁴ *Op. cit.*, p. 39.

³⁵ Fernando J. Amed e Plínio J. L. Negreiros *et al*, *op. cit.*, p. 284.

³⁶ *Ob. cit.*, p. 40-41.

A partir de então, a discriminação das rendas tributárias passou à seguinte configuração:

Tributos da União:

- Imposto sobre importação de produtos estrangeiros;
- Imposto sobre a exportação, para o estrangeiro, de produtos nacionais ou nacionalizados;
- Imposto sobre a propriedade territorial rural;
- Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza;
- Imposto sobre produtos industrializados;
- Imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro e sobre operações relativas a títulos e valores imobiliários;
- Imposto sobre serviços de transporte e comunicações, salvo os de natureza estritamente municipal;
- Imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de combustíveis e lubrificantes líquidos ou gasosos de qualquer origem ou natureza;
- Imposto sobre produção, importação, distribuição ou consumo de energia elétrica;
- Imposto sobre produção, circulação ou consumo de minerais do país;
- Impostos extraordinários de guerra;
- Taxas;
- Contribuições de melhoria.

Tributos dos Estados:

- Imposto sobre a transmissão de bens imóveis e de direitos reais sobre imóveis;
- Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias;
- Taxas;
- Contribuição de melhoria.

Tributos dos Municípios:

- Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana;
- Imposto sobre serviços de qualquer natureza;
- Taxas;
- Contribuições de melhoria.³⁷

A reforma de 1965 recebeu críticas por concentrar tributos em favor da União, em detrimento de Estados e Municípios, porém teve inegáveis méritos, como atesta Fábio FANUCCHI:

A referida Emenda tratou exclusivamente de matéria tributária e marcou a grande reforma pela qual passou o direito tributário pátrio. Foi o primeiro movimento sério, técnico e

³⁷ Artigos da Emenda Constitucional nº 18 (DOU de 06.12.65) sintetizados por Fernando J. Amed e Plínio J. L. Negreiros *et al, op. cit.*, p. 286.

científico, desenvolvido neste terreno. Já a Constituição que se seguiu à Emenda, a de 1967, tanto na redação original, quanto na nova redação determinada pela Emenda n.º 1, de 17 de outubro de 1969, embora reservasse todo um capítulo de seu texto ao sistema tributário, não foi tão feliz ao fixar a discriminação constitucional de rendas.³⁸

Antes da reforma entrar em vigor, foi promulgada a Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966, que recebeu o nome de Código Tributário Nacional.

A Constituição de 1967 recepcionou na íntegra o teor da Emenda Constitucional n.º 18 de 1965 e acrescentou à competência da União, que já era extensa, os impostos que não tivessem base de cálculo e fato gerador idêntico aos tributos que já se encontravam previstos.

A reedição da Constituição em 1969 manteve o sistema tributário vigente inalterado, salvo em relação ao imposto que incidia sobre a extração de minerais no país.

De grande importância nesse período, em que ocorreu uma majoração na carga tributária, foi a criação da Secretaria da Receita Federal, através do decreto n.º 63.659 de 1968, com o objetivo de controlar o cumprimento de obrigações tributárias.

O Código Tributário Nacional recebeu várias alterações por decretos, decretos-lei, leis e emendas constitucionais durante a década de 70 e, não obstante as múltiplas modificações, apresentou vários aspectos positivos. O Código uniformizou o sistema tributário nas três esferas políticas, estabelecendo racionalidade na instituição dos tributos; criou mecanismos de compensação para a melhoria da distribuição de rendas; além de aumentar a arrecadação da União.

Apesar dos inegáveis avanços, foram tecidas críticas ao Código Tributário Nacional, no sentido de que Estados e Municípios permaneceram com renda insuficiente para arcar com suas despesas.

O modelo de Estado apresentado pelos militares a partir de 1964 entrou na década de 80 com visíveis sinais de cansaço. Imediatamente após a aprovação da Lei

³⁸ Fábio Fanucchi. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, v. I, p. 44.

de Anistia, em 1979, que introduziu alterações na legislação partidária, passamos a contar com cinco partidos políticos, em oposição ao bipartidarismo que imperava.

Outro sinal de cansaço veio das eleições realizadas em 1982, quando a oposição logrou eleger dez governadores, entre eles os de São Paulo, Minas Gerais e Rio de Janeiro.

A economia brasileira atravessava um momento crítico, a inflação disparou motivada pela crescente dívida externa e pela suspensão dos créditos internacionais. A taxa de desemprego era elevada.

Todo esse contexto impulsionou o movimento que ficou conhecido como “Diretas, Já!”, que exigiu a imediata realização de eleições diretas para a escolha de Presidente da República.

A pressão popular esbarrou na resistência oferecida por setores do militarismo, e o Congresso Nacional acabou por rejeitar a proposta de emenda constitucional de eleições diretas para Presidente da República, apresentada pelo deputado Dante de Oliveira.

Mas não obstante a influência exercida pelos militares, e as características do sistema de escolha do Presidente da República, foi um candidato de oposição, Tancredo Neves, o vencedor no Colégio Eleitoral. Essa vitória representou o momento final do regime de exceção.

Contudo, o clima de euforia que se instalou no país, logo após a escolha do novo chefe do Poder Executivo, foi quebrado pela morte de Tancredo Neves, antes mesmo de sua posse.

Nessas circunstâncias, quem assumiu a Presidência da República, para cumprir a integralidade do mandato, foi o vice de Tancredo Neves, José Sarney.

Eventuais alterações no sistema tributário vigente foram deixadas para a Assembléia Constituinte, que acabava de ser instalada.

No plano econômico, a inflação permanece alta, de sorte que o Executivo acabou por buscar a estabilização através de um plano, o Plano Cruzado, que pregava o congelamento de preços e a adoção de uma nova moeda. O resultado imediato da

política empregada foi o aumento de consumo e o crescimento econômico. Contudo, o sucesso foi efêmero, a inflação retornou, bem como houve desabastecimento e cobrança de ágio sobre os produtos que foram tabelados.

Ocorreram sucessivas tentativas de estabilizar a economia, como os planos Bresser e Verão, todas fracassadas.

A crise econômica foi o pano de fundo para o funcionamento da Assembléia Constituinte, que pela primeira vez em nossa história contou com ampla participação popular. O conteúdo da futura Carta Magna foi debatido diretamente com os mais variados setores da sociedade.

Em especial, acerca dos aspectos tributários, foi discutido o aperfeiçoamento e a adequação do Sistema Tributário Nacional e do Código Tributário Nacional à economia brasileira.

Capítulo 3 - O SURGIMENTO DA PREVIDÊNCIA PÚBLICA E A INSTITUIÇÃO DO SISTEMA DE CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS

O primeiro registro que se tem de Previdência Social está relacionado com as Caixas de Socorro que algumas corporações de ofício da Idade Média mantinham para seus membros, como os seguros de vida, feitos principalmente por armadores de navio, a partir do século XVI.

A “Poor Law” (Lei dos Pobres) da Inglaterra de 1601, reconheceu ao Estado a sua obrigação de amparar as pessoas de comprovada necessidade de meios, surgindo, daí, a assistência pública ou social.

As primeiras manifestações de previdência social no Brasil foram os montepios, as Santas Casas e as Sociedades Beneficentes.

No orçamento votado para o ano de 1889 foi dada, pelo Governo, autorização para a criação de uma “caixa de socorro” ao pessoal de cada uma das estradas de ferro estatais.

Sérgio Pinto MARTINS observa que

A Constituição de 1891 foi a primeira a conter a expressão “aposentadoria”. Determinou que a “aposentadoria” só poderá ser dada aos funcionários públicos em caso de invalidez no serviço da Nação” (art. 75). Na verdade, o benefício era realmente dado, pois não havia nenhuma fonte de contribuição para o financiamento de tal valor. Nas Disposições Transitórias estipulava-se ao Imperador Dom Pedro uma pensão, a contar de 15 de novembro de 1889, durante toda sua vida, que seria fixada pelo Congresso Ordinário (art. 7º).³⁹

Mas foi com a Lei nº 4.682, de 24 de janeiro de 1923, a Lei Eloy Chaves, que realmente surgiu a Previdência Social, com a criação de “caixas de aposentadorias e pensões” para os empregados das empresas ferroviárias, que alcançaram os benefícios de aposentadoria por invalidez, aposentadoria ordinária (atual aposentadoria por tempo de contribuição), pensão por morte e assistência médica. Esses benefícios

³⁹ Sérgio Pinto Martins, *Direito da Seguridade Social*, p. 27-28.

foram estendidos, em 1925, para os portuários e marítimos, ocasião em que o controle das caixas passou a ser efetuado pelo Conselho Nacional do Trabalho.

Em 1930 foi criado o Ministério do Trabalho, Indústria e Comércio.

Os empregados das empresas de serviços públicos, privadas ou estatais, como de luz, telefone e gás, foram atingidos pela Previdência Social em 1931, com o advento do Decreto nº 20.465. Em 1932 foram abrangidas as empresas de mineração e em 1934 as de transporte aéreo. Em 1953, das 183 Caixas existentes formou-se a Caixa de Aposentadoria e Pensões dos Ferroviários e Empregados em Serviços Públicos (CAPFESP) criada pelo Decreto nº 34.586, de 12 de novembro de 1953.

Em 1934 passaram a ser criados “institutos de previdência” de categorias profissionais, com abrangência nacional, como: Instituto de Aposentadoria e Pensões dos Marítimos; Instituto de Aposentadoria e Pensão dos Comerciantes; Instituto de Aposentadoria e Pensão dos Bancários; Instituto de Aposentadoria e Pensão dos Industriários; Instituto de Aposentadoria e Pensões dos Empregados em Transportes e Cargas; e Instituto de Aposentadoria e Pensões dos Ferroviários e Empregados em Serviços Públicos.

Com o Decreto-Lei n.º 7.526 de 07 de maio de 1945, buscou-se uma reforma no sistema previdenciário brasileiro, criando-se o “Instituto dos Serviços Sociais do Brasil”. O objetivo da reforma era a uniformização legislativa e a unificação administrativa da previdência social, porém a medida não foi concretizada e o objetivo por ela almejado somente veio a ser alcançado com a promulgação da Lei n.º 3.807/60, a Lei Orgânica da Previdência Social.

Célia Opice CARBONE afirma que “Estes fatos marcam a história previdenciária em nosso país por representarem uma tentativa de se dar um formato institucional para uma precária política pública de corte social e esboçar um desenho para uma política de proteção social no Brasil.”⁴⁰

⁴⁰ Célia Opice Carbone, *Seguridade Social no Brasil – Ficção ou Realidade?*, p. 27.

Essa autora relata ainda que a unificação dos seis institutos acima elencados em um único órgão veio somente em 1966, com a criação do INPS pelo Decreto-Lei n.º 72.

A ampliação da cobertura previdenciária foi ocorrendo paulatinamente, como por exemplo: em 1967, com a integração ao INPS dos seguros relativos a acidentes de trabalho, em 1971;(sic) com a criação do PRORURAL, destinando-se fundos específicos (FUNRURAL) para sua manutenção e estendendo ao trabalhador rural a Previdência Social; em 1972, com a Lei n.º 5.859, de 11-12-72, estendendo às empregadas domésticas os benefícios da Previdência Social; e, em 1973, com a Lei n.º 5.850, de 08-06-73, com a extensão dos benefícios aos trabalhadores autônomos.⁴¹

Pela Lei n.º 6.439, de 1º de setembro de 1977, foi criado o SISTEMA NACIONAL DE PREVIDÊNCIA E ASSISTÊNCIA SOCIAL (SINPAS), sob a orientação, coordenação e controle do Ministério da Previdência e Assistência Social.

O SINPAS foi composto pelos seguintes órgãos: INPS, INAMPS, CEME, IAPAS, DATAPREV, LBA e FUNABEM, com as seguintes atribuições, respectivamente: seguro social, assistência médico-odontológica, assistência farmacêutica, administração fiscal e financeira, processamento de dados e assistência social de carentes e menores.

Socorremo-nos ainda de Célia CARBONE, para relatar que

Os beneficiários do sistema SINPAS no campo previdenciário eram formados pela população urbana e rural que estivesse compreendida pela noção de segurados, ou seja, em “razão do exercício de uma atividade remunerada, com ou sem vínculo empregatício, nos termos da legislação, sendo seus dependentes aqueles que por seu intermédio estivessem contemplados na lei”. Ainda estavam amparados pela Previdência os maiores de 70 anos ou inválidos não abrangidos por outra forma de proteção previdenciária. Estavam fora do SINPAS aqueles que possuíam outro regime previdenciário como é o caso dos membros das Forças Armadas, servidores públicos estaduais e municipais; aos congressistas era facultado entrar para o sistema como segurado “facultativo”, uma vez que possuíam seu próprio regime. O custeio do sistema na área urbana era feito por uma contribuição de 8%, como vimos anteriormente, e de mesma quantia para as empresas. Cabia ainda às empresas uma contribuição de 4,3% sobre a folha de salários dos empregados, uma contribuição para custeio do salário-família (4%) e do salário-maternidade (0,3%). A União deveria responder pelas despesas de administração geral e deficiências financeiras oriundas do plano de prestações. Para tanto, se utilizaria da cobrança de uma taxa –quota

⁴¹ *Op. cit.*, p. 31.

de previdência – sobre diversos serviços, principalmente combustíveis automotivos. Na cobertura de acidentes de trabalho, as empresas contribuíam com 0,4%, 1,2% ou 2,5% da folha de salários, em função do grau de risco da atividade, se leve, médio ou grave. Na área rural, os empregadores contribuíam com 2% do valor da produção anterior; 1/20 do valor de sua propriedade mantida sem cultivo; e 0,5% para acidentes do trabalho. As empresas urbanas contribuíam também com 2,4% sobre a folha de salários para o custeio do FUNRURAL. Para os empregados domésticos, a base era o salário mínimo regional.⁴²

Mas foi em 1988 que efetivamente se introduziu no Brasil um sistema amplo de seguridade pública, que o texto chamou de “Seguridade Social”, vindo a dedicar ao tema detalhadas disposições, compreendidas no principal capítulo do Título VIII.

O termo “previdência” passou então a representar apenas aquilo conhecido como seguro social, ou seja, um plano de benefícios específico para a parcela da população que exerce atividade econômica e seus dependentes. Esse seguro é agora plenamente administrado pela União Federal e os benefícios são concedidos quando ocorrem certos fatos ou sinistros que interrompem a capacidade laborativa do segurado, como doença, enfermidade, acidentes, velhice e morte. Houve contudo, uma ampliação do sistema, estendendo-se benefícios e aumentando-se os valores pagos aos segurados oriundos do sistema rural, onde a contribuição era praticamente inexistente.

Compõem ainda o sistema de seguridade social a assistência social (atendimento a ser prestado pelo Estado aos indigentes e necessitados, que não possuam capacidade para se auto sustentarem) e a saúde pública, qual seja, o fornecimento pelo poder público de amplos e completos serviços de atendimento médico e hospitalar, a todas as pessoas que se encontrem no território nacional, independentemente de qualquer contribuição.

Esse conjunto todo, obviamente (e essa a razão pela qual falamos da previdência neste trabalho), exige uma potentíssima e portanto, complexa fonte de financiamento.

Ora, se já se vinha constantemente criando novas contribuições compulsórias e ampliando-se as já existentes para sustentar o anterior sistema, com

⁴² *Op. cit.*, p. 35-36.

muito mais vigor agora é preciso obter-se recursos para manter tal gama de atendimento.

Então temos no texto de 1988, um sistema tributário paralelo, inscrito no artigo 195, que atribui a “toda a sociedade” o dever de contribuir. Esse sistema, tem crescido a cada ano para atender à inesgotável demanda pelas prestações da seguridade social, de forma a já responder, no “bolo” total da arrecadação tributária no Brasil, por fatia equivalente ao daquele destinado a alimentar o tesouro público.

Sabemos que, atualmente, o que é recolhido a título de contribuição das empresas incidente sobre o faturamento ou receita bruta, está superando os valores recolhidos na forma de imposto sobre a renda.

A verdade é que, com a unificação das primitivas caixas de aposentadoria e a promulgação das “leis orgânicas” de previdência social, o Estado assumiu não só a função de coordenar o amparo social, mas de ser seu próprio executor, restando-lhe sobretudo a responsabilidade de suprir as deficiências do “caixa”, quando houverem.

Pelo decreto n.º 99.350, de 27 de junho de 1990, ocorreu a fusão do INPS e IAPAS, surgindo o INSS (Instituto Nacional do Seguro Social), com as seguintes atribuições: promover a arrecadação, fiscalização e cobrança das contribuições incidentes sobre a folha de salários e demais receitas a elas vinculadas, na forma da legislação em vigor; gerir os recursos do Fundo de Previdência e Assistência Social – FPAS; conceder e manter os benefícios e serviços previdenciários; executar as atividades e programas relacionados com o emprego, apoio ao trabalhador desempregado, identificação profissional, segurança e saúde do trabalhador.

Assim como os órgãos que lhe deram origem, o INSS, autarquia federal, encontra-se subordinado ao Ministério da Previdência e Assistência Social.

Mas a maior parte das exações destinadas a financiar a seguridade social, porém, já estão sendo arrecadadas pela própria Secretaria da Receita Federal.

Capítulo 4 - O SISTEMA TRIBUTÁRIO NA CONSTITUIÇÃO DE 1988

A Constituição de 1988 contém um sistema tributário que pode ser denominado como “constitucional”, já que o texto magno nessa matéria apresenta-se eminentemente dirigente, descrevendo de maneira bastante precisa as atribuições impositivas das três esferas do Estado Federal.

Sobre esse tema, já verificado nas cartas constitucionais anteriores, Paulo de Barros CARVALHO comenta que

O estudo de Direito Comparado oferece-nos material valioso para percebermos aspectos da fisionomia peculiar do nosso sistema constitucional tributário. Enquanto os sistemas de outros países de cultura ocidental pouco se demoram nesse campo, cingindo-se a um número reduzido de disposições, que ferem tão-somente pontos essenciais, deixando à atividade legislativa infraconstitucional a grande tarefa de modelar o conjunto, o nosso, pelo contrário, foi abundante, dispensando à matéria tributária farta messe de preceitos, que dão pouca mobilidade ao legislador ordinário, em termos de exercitar seu gênio criativo.⁴³

Uma descrição sintética do sistema atual temos no escrito de José Afonso da SILVA:

Distinguem-se no sistema tributário nacional os seguintes elementos fundamentais, além das disposições gerais (arts. 145-149): a) as limitações constitucionais do poder de tributar (arts. 150-152); b) a discriminação da competência tributária, *por fontes* (arts. 153-156); c) as normas do federalismo cooperativo, consubstanciadas nas disposições sobre a repartição das receitas tributárias, discriminação *pelo produto* (arts. 157-162).⁴⁴

É a seguinte a discriminação impositiva:

Tributos da União:

- Imposto sobre importação de produtos estrangeiros;
- Imposto sobre exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;
- Imposto sobre rendas e proventos de qualquer natureza;
- Imposto sobre produtos industrializados;

⁴³ Paulo de Barros Carvalho, *Curso de Direito Tributário*, p. 89.

⁴⁴ José Afonso da Silva, *Curso de Direito Constitucional Positivo*, p. 593.

- Imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativos a títulos ou valores mobiliários;
- Imposto sobre a propriedade territorial rural;
- Imposto sobre grandes fortunas;
- Outros impostos; impostos extraordinários, na iminência ou no caso de guerra externa;
- Empréstimo compulsório;
- Taxas;
- Contribuições de melhoria.

Tributos dos Estados:

- Imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos;
- Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação;
- Imposto sobre propriedade de veículos automotores;
- Adicional do Imposto de Renda incidente sobre lucros, ganhos e rendimentos de capital; (depois revogado)
- Taxas;
- Contribuições de melhoria

Tributos dos Municípios:

- Imposto sobre propriedade predial e territorial urbana;
- Imposto sobre transmissão *inter vivos*, a qualquer título, de bens imóveis e de direitos reais sobre imóveis;
- Imposto sobre vendas a varejo de combustíveis, líquidos e gasosos, exceto óleo diesel; (norma depois revogada)
- Imposto sobre serviços de qualquer natureza;
- Taxas;
- Contribuições de melhoria.

Tributos do Distrito Federal:

- Impostos atribuídos aos Estados e Municípios;
- Taxas e contribuições de melhoria.

Tributos dos Territórios Federais:

- Impostos atribuídos aos Estados;
- Impostos atribuídos aos Estados e, cumulativamente, impostos atribuídos aos Municípios, caso o Território Federal não esteja dividido em Municípios.

Uma rápida análise da discriminação de rendas imposta pela Lei Maior atual evidencia que a Assembléia Constituinte buscou dotar Estados e Municípios de maior autonomia, em oposição ao sistema tributário anterior. Porém, ao aumentar a divisão de receitas antes conferidas apenas à União, sem que se lhe tivesse diminuído as responsabilidades, fez com que surgisse a necessidade de uma compensação, o que tem sido feito de várias formas, como o aumento de alíquotas ou o incremento das contribuições referidas no capítulo anterior, avançando-se cada vez mais sobre o faturamento das empresas. Esses dois sistemas, o estritamente fiscal e o sistema tributário paralelo destinado a financiar a Seguridade Social, possuem mecanismos que permitem uma manipulação promíscua dos recursos, fato que tem resultado numa oneração crescente da atividade produtiva. Essa fórmula pouco precisa de sustentar-se o Estado, tem feito, entre outras coisas, com que o produto nacional perca competitividade no mercado internacional.

Logo após a promulgação da nova Constituição, o sistema tributário proposto passou a receber as primeiras críticas, principalmente em razão do elevado número de impostos indiretos criados, além da possibilidade que se abriu para a ocorrência de verdadeiras guerras fiscais entre os Estados-membros, em busca de investimentos industriais. Desde então, a sociedade reclama uma reforma tributária.

As propostas de reforma atualmente em discussão, versam sobre diversos aspectos da tributação, mas tratam principalmente dos seguintes temas, segundo síntese do trabalho do Sinfresp:

1. Cria o IVA, que substituirá os impostos sobre os bens e serviços de três esferas do governo: IPI (federal), ICMS (estadual), ISS (municipal). Substituirá também o salário educação, o PIS/Pasep, a Cofins. A arrecadação será compartilhada entre a União e os Estados. Os municípios ficarão com 25% da parte da receita que cabe ao Estado.
 - O IVA, assim como é o ICMS, será não cumulativo; o valor devido será compensado em cada operação, recaindo em sua totalidade sobre o consumo final;
 - A alíquota será fixada por lei federal, ficando a critério dos estados aumentá-la ou diminuí-la mediante lei estadual, em até 20%.
 - Poderá ter alíquota seletiva para alguns produtos.
 - Parte da arrecadação será destinada aos encargos da União com educação, seguridade social e amparo ao trabalhador.

- Será cobrado no lugar do consumo, com prazo de transição para a passagem do sistema atual de origem para o destino.
- 2. Cria o IVV, um imposto municipal, com alíquota de 4% sobre consumo final de mercadorias e serviços, tanto de pessoas físicas como de pessoas jurídicas. Essa alíquota, para se tornar permanente, terá que aguardar regulamentação.
- 3. Cria uma contribuição social de 8%, que incidirá sobre a receita líquida dos bancos.
- 4. Cria um fundo para conservação e recuperação de estradas, constituído de um imposto seletivo sobre combustível. A vinculação da receita se dará para um prazo de cinco anos.
- 5. Permite a criação de contribuições de melhoria para financiamento de obras públicas pela União, Estados e Municípios, só que, ao contrário do que está bastante vago no atual texto constitucional, explicita as condições que possibilitam a cobrança sem possibilidade de recorrer às ações judiciais.
- 6. Permite que os municípios criem as taxas de limpeza e iluminação pública.
- 7. O Imposto Territorial Rural, o ITR, deixa de ser federal e passa para os Estados.
- 8. Define a noventena, ou seja, um imposto só poderá ser cobrado depois de 90 dias após sua aprovação. Mantém a anualidade, princípio que garante a cobrança de um tributo se aprovado em ano anterior. As contribuições ficam fora da anualidade, mas terão que submeter-se à noventena.
- 9. Sigilo bancário: o projeto permite que autoridades da área tributária requisitem informações bancárias de contribuintes. Os casos e a utilização das informações serão definidos em lei complementar.⁴⁵

A dificuldade e a demora na efetivação da reforma é resultante da simplória evidência de que os governos e os variados setores da sociedade que a almejam, visam por ela alcançar interesses distintos e contrapostos.

⁴⁵ Fernando J. Amed e Plínio J. L. Negreiros *et al*, *op. cit.*, p. 303.

Segunda Parte

***MARGINALIDADE: APONTAMENTOS SOBRE O PROBLEMA DA EVASÃO
FISCAL NO BRASIL ATUAL***

Capítulo 1 - EVASÃO, ELISÃO E SONEGAÇÃO FISCAL

1.1. Considerações iniciais

O que hoje caracterizamos por tributo, é resultado de uma substancial evolução histórica, iniciada na época das primeiras civilizações organizadas. Notícias existem da ocorrência da cobrança de contribuições e reparações de guerra por parte de povos vencedores sobre vencidos e subjugados desde várias dezenas de séculos antes de Cristo, o que seria uma forma pré-histórica de imposto.

Também a taxa teria registros já milenares. J. M. Othon SIDOU a identificou no Império Persa.

Se coube a Ciro, no 6º século antes de nossa era, elevar-se de rei da pequena cidade de Asuan a senhor do mundo, implantando o maior império do universo oriental, coube-lhe sobretudo criar uma civilização à base de avançada organização político-administrativa. Instituído nos reinos conquistados, inclusive a Lídia do riquíssimo Cresus, sátrapas, ou governadores, por meio deles Ciro conhecia em pormenor todo o estado financeiro de sua monarquia.

Mais adiante:

Por motivo da extensão do império e da necessidade de conhecer de pronto tudo quanto nele se passava, da Grécia à Índia, Ciro criou o primeiro serviço de correio, através do qual era informado por seus ‘olhos e ouvidos’, os sátrapas, e seu sucessor (Dario) é responsável pela implantação da mais antiga das taxas, tributo devido em contraprestação de serviço público, ao fixar em 1 dracma (grego) cada carta confiada à repartição postal, fato que é repetidas vezes mencionado por Homero⁴⁶.

Então diz Othon SIDOU: “Este pormenor autoriza afirmar que o imposto, como hoje o distinguimos, precedeu de muito à taxa, ambos embora resultantes do *imperium* do Estado, portanto compulsivos.” (sic)⁴⁷

Certo é que desde esses primórdios até o mundo em que vivemos, diversas razões serviram para justificar as imposições. Diz-se que houveram períodos em que os

⁴⁶ J. M. Othon Sidou, *Op. cit.*, p. 19-20.

⁴⁷ *Idem, ibidem. loc. cit.*

“impostos” constituíam ofertas esperadas, voluntárias, passando depois a ser arrancadas sem critérios, sobretudo em regimes monárquicos. Uma das principais razões que levaram ao advento da Magna Carta em 1215, marco do Constitucionalismo e da organização estatal contemporânea, foi a necessidade de estabelecer-se limites para os confiscos empreendidos pelo rei. Ali se fixaram as bases do que hoje é o praticamente universal princípio da legalidade do tributo.

Citando Victor UKMAR e Sacha Calmon Navarro COELHO, diz Renato Martins PRATES que “O consentimento dos contribuintes aos tributos que devem pagar é um anseio secular dos povos civilizados e uma garantia necessária das democracias de todas as épocas”⁴⁸. E também que “a submissão do poder de tributar (*jus tributandi*) à vontade dos governados expressa um dos grandes triunfos da democracia”. Ainda que “a real observância dos princípios jurídicos de contenção ao poder de tributar serve para atestar o grau de amadurecimento das sociedades politicamente organizadas”⁴⁹.

Temos porém que estabelecer um paralelo entre a necessidade histórica que se teve, de emoldurar a imposição em um arcabouço legislativo, de forma a limitar a ação confiscante do Estado, e a disposição das pessoas em não efetuar as entregas, pois a partir do momento em que a legalização foi instituída, subtrair-se às prestações deixou de ser um ato de insubmissão ao arbítrio para constituir-se em uma fraude ao sistema erigido para o bem comum.

A tarefa, entretanto, não é fácil. O ato de disposição de certa fatia de sua riqueza, ou até do que se pode chamar de patrimônio, em favor do coletivo, sem que em curto espaço, ou de forma visível veja algum retorno, é doloroso ao ser humano médio. Ainda mais porque, quase sempre, a quantidade de riqueza de que dispõe não é suficiente para a satisfação dos seus anseios pessoais.

⁴⁸ Renato Martins Prates, *Interpretação tributária e a questão da evasão fiscal*, p. 37, 46.

⁴⁹ *Idem, ibidem, loc. cit.*

Assim, ao realizarmos esses estudos, além das evidências objetivas que podemos extrair já em um primeiro momento, precisamos investigar um pouco mais, adentrando em aspectos que podemos denominar de “subjetivos”.

Então, sob prismas emprestados à ciência (jurídica) é preciso que se investiguem aspectos das normas impositivas, e à luz de considerações (as vezes de natureza mais sociológica do que jurídica), necessário é que sejam tecidos alguns comentários sobre as condutas de insubmissão.

Preliminarmente, e para que se justifique alguma delimitação para o tema, cabe dizer que é indubitoso que convencer alguém a entregar um bem ou recolher um valor ao Estado à título de taxa é mais fácil do que a efetuar o pagamento de um imposto. A contraprestação imediata do serviço, a vantagem palpável a ser auferida e a impossibilidade de acessá-la em caso do não pagamento emprestam às normas instituidoras das taxas, nível de eficácia incomparavelmente superior.

Por isso, esta exposição sobre marginalidade tributária, e as considerações sobre evasão, elisão e sonegação fiscal, referem-se muito mais (senão exclusivamente) aos impostos e às contribuições sociais, inclusive porque são essas as exações que basicamente sustentam o Estado e a seguridade social no Brasil atual.

1.2. Descrições conceituais desses termos. Sobre as causas, motivos e conseqüências desses fenômenos e sobre a ineficácia da legislação tributária

Ainda antes de discorrer sobre problemas que consistem em ineficácia das normas de direito tributário, sobretudo daquelas que impõem tributos, é preciso dizer, com Renato Martins PRATES, que “o direito tributário não vislumbra tão somente os interesses do fisco, seu papel fundamental em um estado de direito é precisamente o de garantir o direito dos contribuintes, colocando freios e limites ao arbítrio fiscalista.”⁵⁰

⁵⁰ *Op. cit.*, introdução.

Dessarte a preocupação com a eficácia deve ter um duplo espectro, garantir a efetividade da norma, e por consequência a subsistência do Estado, e também assegurar a observância dos limites da imposição, de forma que a carga a ser suportada por contribuinte não seja excessiva e inconsonante com suas características próprias, tal como a sua capacidade contributiva.

O que se deve perseguir então é um equilíbrio entre o poder de tributar e de confiscar conferido ao Estado, e o direito subjetivo de economia e de defesa dos interesses particulares dos contribuintes.

Não só condutas individuais, mas muitas das revoltas coletivas e levantes populares tiveram e têm como um dos principais motivos o desejo de se esquivar das imposições tributárias.

E o estudo dessas condutas não é tarefa simples. Já quanto aos critérios a serem utilizados para uma classificação das condutas praticadas pelos sujeitos a fim de se furtarem às contribuições, divergem os doutrinadores. E ainda que sejam superadas algumas divergências sobre critérios e quanto a isso algum consenso surja, muitas diferenças persistirão no que se refere à classificação em si e à própria terminologia.

De qualquer modo, e até por uma questão de utilidade, parece ser imprescindível, neste trabalho, que as ações sejam distinguidas em ilícitas e lícitas, e que seus conceitos sejam fixados.

Diva Prestes MALERBI, citando Eduardo Garcia MÁYNEZ e Celso Antônio Bandeira de MELLO, fala sobre conceito e definição. Menciona que “definição” exprime a determinação da compreensão de um “conceito” e que

Definir significa enunciar os atributos essenciais e específicos de um objeto de modo a torná-lo inconfundível com outro. Com efeito, o que define uma figura jurídica é o seu regime jurídico, ou seja, o conjunto de normas e princípios jurídicos que sobre ela incidem, delineando-lhe as feições e moldando-lhe os confins. Ou por outras palavras, o que torna uma figura jurídica inconfundível com outra é apenas e tão-somente a diversidade de regimes jurídicos que o direito positivo se lhes empresta.(sic)⁵¹

⁵¹ Diva Prestes Malerbi, *Elisão tributária*, p. 54-55.

Podemos dizer então que os termos predominantemente utilizados em nossa língua são, respectivamente, evasão e elisão fiscal.

São denominações não muito distantes do que se usa no alemão (*Steuerhinterziehung* e *Steuerumgehung*), no francês (*fraude fiscale* e *evaison fiscale*), no inglês (*tax evasion* e *tax avoidance*) e no espanhol (*fraude a la ley* e *elusion*).

Citando Camille ROSIER, diz Ylves GUIMARÃES que “A evasão e a elisão foram e serão as companheiras inseparáveis da tributação, como manifestação do perpétuo antagonismo entre o fisco e os contribuintes”.

Na mesma página, afirma que “etimologicamente ‘elisão’ vem do latim *elidere* que significa fazer sair, fazer jorrar, tirar, extrair, arrancar. ‘Evasão’, por sua vez, vem também do latim *evasio*, *onis*, que corresponde a ação de escapar, soltura, redenção”(sic)⁵².

A despeito das divergências sobre conceitos e classificações, podemos notar que evidenciam-se as posições no sentido de que os atos chamados de “elisivos” estariam em consonância com os mandamentos do ordenamento jurídico.

Cesar Guimarães PEREIRA observa:

Trata-se de campo de investigação do direito tributário em que as definições são, muitas vezes, informadas por critérios afastados do regime jurídico do objeto do estudo (noções como as de ‘identidade de resultados econômicos’ ou de ‘anormalidade’ da conduta dos particulares são freqüentemente invocadas). Além disso, há grande dissenso terminológico. As expressões empregadas para definir os comportamentos dirigidos à supressão ou à redução dos deveres tributários são variadas e, muitas vezes, conflitantes⁵³.

Ele próprio procura demonstrar, que em verdade existem três regimes distintos: o da evasão tributária, o da elisão tributária eficaz e o da elisão tributária ineficaz (neste último enquadrar-se-iam os atos que de alguma forma podem ser qualificados como de simulação, se considerados estritamente em relação ao direito

⁵² Ylves José Guimarães, *Elisão e Evasão Fiscal*, in Ives Gandra Martins (coord.) *Elisão e Evasão Fiscal*, p. 662.

⁵³ Cesar Guimarães Pereira, *Elisão Tributária e Função Administrativa*, p. 24.

privado, mas que não chegam a invadir o campo da evasão, por não serem inequivocamente ilícitos).

Numa dedicada contribuição, Antônio Roberto Sampaio DÓRIA, classifica a evasão em não intencional e intencional. Esta última divide-se em ilícita (fraude, simulação, conluio) e lícita (elisão ou economia fiscal).⁵⁴

Renato Martins PRATES explicita essa classificação:

Em sentido amplo, concebe-se a evasão fiscal como todo ato cujo intento seja o de evitar, reduzir ou retardar o pagamento de tributo. Porém, considerando-se que o termo 'evasão' tem sido comprometido com a idéia de comportamento ilícito ou fraudulento, a doutrina vem recentemente adotando o termo 'elisão' para indicar a via lícita ou regular de se evitar a tributação. A elisão fiscal pressupõe, assim, a licitude do comportamento que vise à economia de tributos, haja vista que, por toda parte, tem-se como admissível a liberdade de o contribuinte planejar os seus negócios do modo menos oneroso sob o aspecto fiscal. Há que se distinguir, pois, a elisão fiscal da evasão no sentido estrito ou fraude fiscal. Na elisão são utilizados meios lícitos que visam a evitar a ocorrência do fato gerador; na evasão oculta-se ou mascara-se sua ocorrência. Neste caso, surgida a obrigação legal de se pagar tributo, manobra-se no sentido de se evitar que o Fisco dela tome conhecimento, exigindo a respectiva prestação pecuniária por parte do sujeito passivo.⁵⁵

Carlos Celso Orcesi da COSTA vai mais além ao descrever as posições da doutrina brasileira:

Sob o aspecto doutrinário, basicamente duas correntes procuram enfocar as diferenças entre evasão (ilícita) e elisão (lícita) fiscal: subjetiva e objetiva.

Prepondera a corrente objetiva, com um argumento simples e em parte eficiente. Rubens Gomes de Sousa entre outros, analisa se os atos praticados pelo contribuinte se verificaram antes ou depois da ocorrência do fato gerador. Na primeira hipótese, tratar-se-ia de elisão (ou evasão legal, como qualifica, ainda sob o efeito da dúvida terminológica); na segunda hipótese, haveria evasão (ou como qualifica o mestre, 'fraude').

Já ao contrário a corrente subjetiva procura se concentrar na intenção do contribuinte, como modo de distinguir sua vontade de obter uma ilegal redução ou supressão da obrigação tributária, ou simplesmente uma economia lícita do tributo, dentro de uma opção natural pela via menos onerosa de organização econômica. (sic)

E conclui:

⁵⁴ Antônio Roberto Sampaio Dória, *Elisão e evasão fiscal*, p. 32.

⁵⁵ *Op. cit.*, p. 53.

Ocorre que a fronteira entre a elisão e a fraude é muito tênue, e nem o legislador, nem muito menos o intérprete, podem desprezar os elementos de aferição ao seu alcance. Por tal razão principal, qualquer solução que despreze o critério objetivo, ou despreze o critério subjetivo, simplesmente estará se afastando de uma visão transcendente do difícil fenômeno do limite entre as duas figuras.(sic)⁵⁶

Carlos Valder do NASCIMENTO, também referindo a Rubens Gomes de Sousa, examina o assunto da seguinte forma:

Dentre os critérios adotados pela doutrina para distinguir elisão de evasão tributária, cabe evidenciar o da intenção, da natureza dos atos ou o temporal. Todos eles tentam fixar as fronteiras que extremam os referidos institutos, numa tentativa de oferecer uma solução prática ao deslinde da questão. Inicialmente, o critério da intenção parece não poder prosperar posto já ter sido descartado pela doutrina, isto porque os elementos intencionais nos casos vertentes somente podem ser diferenciados pela simulação, já que em ambos os casos se busca, consoante Rubens Gomes de Sousa, “evitar, retardar ou reduzir o pagamento do tributo”. Se o que importa, ademais, é o resultado alcançado pelo contribuinte, “também não resolve o problema o critério de natureza dos atos praticados pelo contribuinte, para verificar se são lícitos ou ilícitos”. Disso, conclui-se, com Rubens Gomes de Sousa que o critério mais relevante, portanto, mais seguro, para se fixar o traço distintivo entre evasão e elisão passa, necessariamente, pela verificação de se a prática do ato teve lugar antes ou após o nascimento do fato gerador. (sic)⁵⁷

Diz ele ainda que esse critério, o temporal, é o mais acatado pela doutrina, sendo que, além do mestre já nominado, e do já citado Sampaio DÓRIA, também o aceitam Albert HENSEL, George ALTMAR, Randolph PAUL, Narciso AMOROS e outros⁵⁸.

Um primeiro passo então é aceitarmos a classificação em atos destinados à pura economia ou redução dos valores a serem gastos em impostos ou tributos, e atos de fraude, ou de economia realizada ao arrepio do sistema jurídico constitucional e infraconstitucional posto, para então definirmos o que caracteriza marginalidade fiscal.

E para isso, não nos parece que a adoção pura e simples do que é chamado de critério temporal seja capaz de fornecer uma eficiente distinção. É relevante então que delimitemos o que é elisão tributária, que é atividade lícita, para depois isolarmos

⁵⁶ Carlos Celso Orcesi da Costa. *Elisão Fiscal*, in Ives G. Martins (coord.), *op. cit.*, p. 334-336.

⁵⁷ Carlos Valder do Nascimento. *Elisão e Evasão Fiscal*, in Ives G. Martins (coord.), *op. cit.*, p. 365.

⁵⁸ *Idem, ibidem*, p. 366.

os atos de evasão ilícitos, que caracterizam o que chamaremos de sonegação e marginalidade tributárias.

1.3. A elisão fiscal

Uma das melhores e mais precisas definições para o que se pode compreender por elisão fiscal é fornecida por Diva Prestes MALERBI:

(...) o particular visa a obter com sua atividade econômica, um determinado resultado, e compreende que para tanto o direito positivo lhe empresta formulações jurídicas diversificadas, mas de alguma forma equivalentes, que recebem, outrossim, tributações mais ou menos gravosas. Daí então, elege para alcançar aquele resultado econômico prosseguido (sic), a via jurídica que se lhe oferece, em termos fiscais, menos gravosa⁵⁹.

E segundo Ricardo Mariz de Oliveira, há “uma maneira prática eficiente de caracterizar a elisão fiscal” consistente em

(...) responder afirmativamente a todas as questões abaixo:

- 1- a economia fiscal decorreu de ato ou omissão anterior à ocorrência do fato gerador?
- 2- a economia fiscal decorreu de ato ou omissão praticados sem infração à lei?
- 3- a economia fiscal decorreu de ato ou omissão efetivamente ocorridos, tal como refletidos na respectiva documentação e escrituração, e sem terem sido adulterados nestas?⁶⁰

Diz ele então que, se as perguntas forem afirmativamente respondidas, o contribuinte ou o planejador tributário estar-se-ão conduzindo adequadamente, ou seja em conformidade com a lei.

Valdir Silveira MELLO observa que a elisão fiscal

(...) pode se apresentar de duas formas específicas, quais sejam: Induzida ou permitida em lei. E, aquela em que a legislação, por omissão ou falta de alcance não prevê ou deixa de observar condições para o surgimento da obrigação tributária ou por nada vedar, possibilita a elisão. Essas formas, consoante se pode notar, guardam legitimidade e permissividade, pois, residem num campo em que, os princípios universais do direito

⁵⁹ *Op. cit.*, p. 12.

⁶⁰ Ricardo Mariz de Oliveira, *in* Ives G. Martins (coord.), *op. cit.*, p. 153-154.

tributário não são atacados e, por assim ser, abrem oportunidade para a ocorrência da economia fiscal.⁶¹

Diva MALERBI diz ainda que

(...) a nível de direito posto, o catálogo legislativo das situações tributáveis encerra em si a gama dos comportamentos obrigatórios em direito tributário; e ainda, o catálogo legislativo das infrações tributárias encerra em si a gama dos comportamentos proibidos em direito tributário. A expressão “elisão tributária” é empregada pela ciência jurídica para referir-se a um certo tipo de situações criadas pelo direito tributário positivo, que se constitui naquelas situações lícitas não compreendidas dentro desse catálogo legislativo das situações tributáveis existentes. E se o catálogo legal das situações tributáveis só pode decorrer daquelas hipóteses de incidência descritas pela lei tributária, então as situações nele não compreendidas constituem pois o campo livre de tributação.⁶²

Seguindo por esses raciocínios, podemos então dizer que os atos elisivos são atos absolutamente assimiláveis pelo ordenamento jurídico, atos que não produzem qualquer lesão a direito e dever legal, e que por consequência não acarretam qualquer sanção.

Dessarte, atitudes tomadas com naturalidade pelas pessoas, como a abstenção de importar mercadorias pesadamente taxadas com tributos alfandegários, a abstenção de consumir produtos tidos como supérfluos e gravados com altas alíquotas de impostos sobre industrialização e consumo, a promoção da migração de capitais, a propositura de ações contra o fisco e a mudança de domicílio fiscal, podem já ser consideradas como condutas elisivas.

Cabe ainda incluir entre os atos de elisão, aqueles chamados pelos doutrinadores de negócios indiretos, que segundo Sampaio DÓRIA,

(...) se individualizam pelo emprego de negócio para a consecução de objetivos normalmente alcançados por outras vias. Essencialmente, inexistindo simulação, as modalidades de negócio indireto, tirante as hipóteses de fraude, são juridicamente válidas e submetidas à disciplina do negócio realizado, cujas necessárias consequências legais demonstraram aceitar as partes intervenientes. O motivo que induz à opção pelo meio técnico, através do qual as partes procuram um escopo ulterior próprio, que transcende do escopo típico do negócio, isto é, sua causa, é juridicamente irrelevante. Assim também, em

⁶¹ Valdir Silveira Mello, *Elisão e Evasão Fiscal*, in Ives G. Martins (coord.), *op. cit.*, p. 238.

⁶² *Op. cit.*, p. 75.

sua utilização no campo fiscal, a motivação do negócio indireto (intenção de elidir, mercê da forma indireta ou alternativa, obrigação tributária) permanece estranha a ele, marginal a seus efeitos próprios e insuscetível de qualificá-lo para determinar-lhe, por apenas tal fundamento, a eventual ilicitude⁶³.

Estudos acerca do conceito de negócio indireto foram feitos por Alberto XAVIER, para o qual este se confina “muitas vezes no puro terreno do direito privado, posto que a sua utilização é mais freqüentemente determinada pela realização de fins tutelados por aquela zona do Direito.”⁶⁴

Mas esses negócios podem, segundo ele, “(...) assumir relevância no direito fiscal quando a realização indireta dos fins das partes é determinada pela intenção de evitar a aplicação do regime tributário mais oneroso, correspondente à direta realização daqueles mesmos fins.”⁶⁵

E assim sendo, ainda segundo XAVIER, eles podem ser de três espécies: “de exclusão”, quando a forma negocial utilizada não se encontra descrita nos tipos tributários; “impeditivos”, quando essa forma se enquadra nos mandamentos de uma norma de isenção, ou ainda “reduativos”, nos casos em que a via utilizada não elide o pagamento de tributos, mas permite que isso se dê em menor escala.

Por último, vale dizer que há diferença entre comportamentos destinados à economia fiscal, caracterizadores de elisão, e o que se denomina de incentivo fiscal. No incentivo fiscal, nas palavras de Aurélio Pitanga SEIXAS FILHO, “(...) o próprio legislador, ao formular o fato gerador da relação tributária, cria uma alternativa mais favorável ao contribuinte, com a finalidade de induzi-lo a praticar uma determinada conduta que, a critério do legislador, trará mais benefício à sociedade que o mero pagamento do tributo excluído ou isento provocaria”.⁶⁶

Portanto temos aí casos de exclusão ou isenção do crédito tributário, o que é diferente de se evitar a ocorrência de fatos tipificados como “imponíveis”.

⁶³ *Op. cit.* p., 88-89.

⁶⁴ Alberto Xavier, *A Evasão Fiscal Legítima, O negócio jurídico indireto em Direito Fiscal*, in *Revista de Direito Público* nº 23, p. 243.

⁶⁵ *Idem, ibidem, loc. cit.*

⁶⁶ Aurélio Pitanga Seixas Filho, *Elisão e Evasão Fiscal*, in Ives G. Martins (coord), *op. cit.*, p. 320.

Como visto, são numerosas as manifestações convergentes sobre o que se denomina por elisão fiscal. Parece-nos então perfeitamente aceitável que os atos de economia tributária, para que sejam aqui classificados tenham que estar absolutamente em conformidade com o ordenamento jurídico, e que não podem de forma alguma, estarem maculados por vícios identificáveis sob os diversos prismas ou ramos do direito, tal como as normas constitucionais, a lei civil, as regras do direito comercial e o direito criminal, além obviamente da própria legislação tributária que, no caso brasileiro, inclui tudo o que é relativo às contribuições para a seguridade social. O que assim não for poderemos incluir no que classificamos como evasão e sonegação fiscal.

1.4. Evasão e sonegação fiscal

Já menciona Sampaio DÓRIA, que a palavra evasão

(...) abstraídos os qualificativos, já vem matizada, em sua acepção moderna de certas conotações que a tornam particularmente inadequada para exprimir um ato legal como é o de evitar, por meios lícitos ônus tributários. Pois hoje evasão sugere de imediato a fuga artilosa, dissimulada, sinuosa, furtiva, ilícita em suma, a um dever ou obrigação (ex., evasão de presos). Ora, acrescentar-lhe os adjetivos ilegal e legal seria, num caso, pleonástico, e, no outro, incompatível. Ademais, trata-se de palavra carregada de tonalidades emotivas, no sentido de se condensar no termo sentimento de repulsa à idéia de ilicitude que encerra.⁶⁷

Ensina Paulo de Barros CARVALHO que “(...) qualquer trabalho jurídico de pretensões científicas impõe ao autor uma tomada de posição no que atina aos conceitos fundamentais da matéria em que labora, para que lhe seja possível desenvolver seus estudos dentro de diretrizes seguras e satisfatoriamente coerentes”.⁶⁸

Nesse passo, pretendemos então, estabelecer aqui uma certa linha terminológica.

⁶⁷ *Op. cit.*, p. 45.

⁶⁸ Paulo de Barros Carvalho, *Teoria da norma tributária*, p. 19

Como já demonstrado, o termo evasão representa a ação de escapar, esvair; soltura. Isso quer dizer que podemos empregá-lo para denominar todo o fenômeno de perda de receita tributária (aí sempre incluindo o que no Brasil chamamos de contribuições especiais), ocorra ela pelas vias normais, albergadas pelo que denominamos elisão fiscal (item anterior), ou seja, sem a incursão nas vias da ilicitude, ou pelos caminhos da antijuridicidade, em atos desconsonantes com a ordem jurídica.

Para estes últimos casos, entendemos ser adequada a utilização do termo sonegação.

Sonegar, na linguagem popular, pode significar tirar às ocultas; ocultar com fraude, astúcia ou habilidade; dissimular, esconder. Para Aurélio Buarque de Holanda FERREIRA, no Brasil já significa “ (...) ocultar, deixando de descrever ou de mencionar nos casos em que a lei exige a descrição ou a menção”⁶⁹.

Teremos então a seguinte configuração: a evasão tributária (perda de receita) pode dar-se por duas vias, pela elisão ou pela sonegação fiscal.

E quando falamos em sonegação estamos tratando de desobediência ao ordenamento jurídico, estamos falando de atividades marginais aos limites da legalidade, e em última análise, de casos em que as normas se revelaram ineficazes.

Isto aconteceu porque uma situação de fato foi mascarada a fim de que a norma não a alcançasse. Porque houve uma fraude.

Sintetiza Carlos VAZ que “(...) a evasão tributária, em seu sentido mais amplo, nada mais é do que o procedimento ou a forma jurídica atípica ou anormal, pela qual o contribuinte procura, por todos os meios e modos de que dispõe, evitar, retardar ou reduzir a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária (principal), ou seja,

⁶⁹ Aurélio Buarque de Holanda Ferreira, *Novo dicionário da língua portuguesa*, p. 1611.

Nesses termos é aliás é também o conceito legal expresso na lei nº 4.502, de 30.11.64, que tratou do antigo Imposto de Consumo e reorganizou a extinta Diretoria de Rendas Internas: “Art. 71 Sonegação é toda ação ou omissão 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 tributário correspondente.” Fraude, segundo o disposto no art. 72 desse estatuto, é “toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação principal, ou excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido e evitar ou diferir o seu pagamento”.

deixando de pagar o tributo, diferindo o seu pagamento ou pagando menos que o devido.”⁷⁰

Para Alfredo Augusto BECKER (que utiliza descrições um pouco diferentes quanto à terminologia, colocando como elusão ou evasão legal o que aqui chamamos de elisão, e fraude fiscal para o que denominamos de sonegação), “O caso mais freqüente de fraude fiscal é o da violação da eficácia jurídica tributária; isto é, dos efeitos jurídicos (ex. obrigação jurídica de prestar o tributo) decorrentes da incidência da regra jurídica tributária sobre sua hipótese de incidência (fato gerador)”.⁷¹

E nesse sentido (sempre utilizando o termo fraude em lugar de sonegação), diz que

A fraude, porém, é ilícita, porque o contribuinte ergueu a estrutura jurídica de seus negócios, violando regra jurídica ou desprezando a eficácia jurídica (efeitos) resultante da incidência de regra jurídica sobre sua hipótese de incidência. Havendo fraude, o que o intérprete deverá observar é que, em virtude daquela violação de regra jurídica ou daquele desprezo de eficácia jurídica, a estrutura erguida pelo contribuinte resultou: ou inexistente ou nula ou anulável ou ineficaz. Portanto, a incidência da regra jurídica tributária (que o intérprete está a constatar) está condicionada ou à inexistência ou à anulabilidade ou à ineficácia da estrutura fraudulenta. Em cada um destes casos, o intérprete não deverá, simples e empiricamente, abstrair a estrutura jurídica e se fixar na realidade econômica. Deve o intérprete verificar de que maneira influiu para a incidência ou a não incidência da regra jurídica tributária, aquela inexistência, ou nulidade ou anulabilidade ou ineficácia da estrutura (fato jurídico: atos, fatos ou estados de fatos).⁷²

Realmente, ao mesmo tempo em que se firma a idéia de que sonegar é criar artificios, enfim fraudar as normas e o sistema jurídico e simular fatos e situações em busca de vantagem econômica em face da competência tributária, é preciso que se apontem formas e saídas para que o Estado contorne esses entraves e exerça seu direito. Uma das questões postas para isso é a chamada interpretação econômica da lei tributária.

⁷⁰ Carlos Vaz, *Evasão tributária*, p. 10-11.

⁷¹ Alfredo Augusto Becker, *Teoria geral do direito tributário*, p. 138.

⁷² *Idem*, *ibidem*, p. 139-140.

Aurélio Pitanga SEIXAS FILHO, para quem “usar de artifícios ilegais ou fraudulentos para dirigir a realização do fato gerador do tributo, ou para camuflá-lo é o que se chama de sonegação ou evasão fiscal ilícita”, cita Amílcar de Araújo FALCÃO, para dizer que,

Nas palavras de seu adepto mais autorizado no Brasil, depurada de excessos e impropriedades, que se encontram em certos autores, a chamada interpretação econômica da lei tributária consiste, em última análise, em dar-se à lei, na sua aplicação às hipóteses concretas, inteligência tal que não permita ao contribuinte manipular a forma jurídica para, resguardando o resultado econômico visado, obter um menor pagamento ou o não pagamento de determinado tributo.

Diz ainda que “(...) o Fisco identificando o uso extravagante da forma jurídica para iludir o pagamento do tributo, desconsidera o negócio aparentemente realizado, para extrair a verdadeira intenção fática que, revestida da forma jurídica adequada e apropriada resulta em acréscimo de imposto a pagar”(sic).⁷³

Os ensinamentos de FALCÃO são manifestos de uma preocupação de jurista sério, pois já nos anos 50 antevia métodos que, na complexidade e na quantidade das relações econômicas de hoje, são por vezes os únicos eficazes para alcançar fatos artificialmente subtraídos à incidência normativa.

E isso não sem antes prevenir a impossibilidade de o próprio Estado incorrer em ilegalidade. A interpretação econômica, dizia ele,

(...) só é autorizada, em cada caso, quando haja uma anormalidade de forma jurídica para realizar o intento prático visado e, assim, obter a evasão do tributo. Inversamente, se o ato praticado, a conduta seguida, o procedimento eleito são formas normais ou típicas de manifestação do conceito adotado pelo legislador tributário, jamais poderá o intérprete, utilizando considerações econômicas, alterar aquele conceito, ou sua amplitude, restringi-lo ou modificá-lo, *vi interpretationis tantum*, para suprimir, na generalidade dos casos, modalidades de atuação nele contidas.⁷⁴

⁷² *Idem, ibidem*, p. 139-140.

⁷³ *Op. cit.*, p. 318, 324-325.

⁷⁴ Amílcar Falcão, *Fato Gerador da Obrigação Tributária*, p. 36.

A teoria da interpretação econômica pode portanto, vir a constituir-se num instrumento válido para alargar a eficácia do sistema tributário.

E dela não destoa o caminho que trilhou o legislador, ao incluir, recentemente, no artigo 116 do Código Tributário Nacional, parágrafo único, estabelecendo que, “A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos estabelecidos em lei.”⁷⁵

Não nos cabe, porém, fazer uma demonstração da viabilidade e da conveniência plena de sua adoção.

No Brasil, depois das “agressivas” palavras de Alfredo Augusto BECKER esse trabalho tornou-se dificultoso:

A doutrina da Interpretação do Direito Tributário segundo a realidade econômica do fenômeno da vida (sustentada por K. BALL, J. HEIN, W. MERK, Amílcar de Araújo FALCÃO, E. VANONI, D. JARACH, B. GRIZIOTTI, L. TROBATAS, também chamada ‘construtiva’, o que na verdadeira realidade faz é a demolição do que há de jurídico no Direito Tributário. Em nome da defesa do Direito Tributário, eles matam o ‘direito’ e ficam apenas com o ‘tributário’. A utilização da referida doutrina conduz aos seguintes e funestos resultados: a) Incorre no maior equívoco do Direito Tributário; b) Destrói a certeza e a praticabilidade do Direito Tributário; c) Importa na aversão da própria fenomenologia jurídica; d) Nega utilidade precisamente àquilo que é jurídico.”⁷⁶

Assim, essa defesa teria certamente que passar por uma análise dedicada das pregações dos autores por ele citados, além de Enno BECKER e Jonhson B. NOGUEIRA, entre outros, e é preciso que o tema tenha, como dissemos, uma limitação que não escape muito do nível conceitual.

Mas é de se dizer que, essa questão, além de atual, é sem dúvida uma das mais interessantes no direito tributário.

⁷⁵ Lei complementar nº 104 de 10.01.01, art. 1º.

⁷⁶ Alfredo Augusto Becker, *op. cit.*, p. 131.

1.5. Uma conclusão

Para finalizarmos este tópico sobre a definição terminológica, cabe ser feita ainda outra citação de Sampaio DÓRIA, que analisando o problema aqui tratado, conclui que “A elisão no Brasil não é tão freqüente quanto às vezes se imagina, em virtude da carência de assessoria especializada, do receio de que não seja admitida pelas autoridades, das desvantagens ou dificuldades jurídicas, comerciais, civis, do esquema optativo proposto e também pela alternativa de praticar uma evasão”.⁷⁷

Mas, o que podemos extrair, fixar, então, do exposto neste Capítulo, é que, “evasão fiscal” é perda de receita tributária, seja como resultado material de condutas lícitas (onde teremos o campo da “elisão fiscal”), seja de condutas praticadas em desconformidade com a ordem legal, as quais se caracterizam como atos de “sonegação fiscal”.

E os atos de sonegação são o efeito, a face e as manifestações visíveis, de parcela da sociedade que opera, e de certa forma vive, numa faixa que buscamos denominar neste trabalho como sendo a “marginalidade tributária”.

⁷⁷ *Op. cit.*, p. 122.

Capítulo 2 - MARGINALIDADE TRIBUTÁRIA

2.1. *Economia informal*

A evolução da economia brasileira, na medida em que tem suas características modificadas, com a crescente urbanização, o incremento dos setores secundário (industrialização) e terciário (comércio e serviços), e a entrada na era da comunicação, e na medida em que sofreu também profundas modificações no sistema de tributação, conforme descrito na Primeira Parte, faz com que a análise da sua ineficácia seja feita sob critérios bastante afetados à ciência econômica e por estudos cada vez mais segmentarizados.

Convencionou-se denominar de economia informal a parcela da atividade e da cadeia de produção de riqueza não alcançada pelo sistema de imposição tributária no sentido da efetividade em termos de resultado da incidência, traduzido em arrecadação.

Em simpósio realizado em dezembro de 1989 em São Paulo, participantes convidados pela Associação Nacional dos Fiscais da Previdência – ANFIP, após extensos debates, elaboraram tese de conclusão sobre o tema, e estabeleceram que se pode

(...) conceituar como Economia Informal as relações econômicas sem o competente registro formal. Sua característica fundamental é a fuga ao pagamento de impostos. Ela opera numa economia de mercado onde não existem regras, não existem leis. A nomenclatura internacional circunscreve a Economia Informal às camadas mais inferiores da sociedade, nas micro-relações econômicas. Hoje, porém, a Economia Informal alastra-se da mais baixa até a mais alta camada “das várias inter-relações econômicas que operam fora das regras formais”. Sua presença é mais sentida nas pequenas relações econômicas, em operações comerciais ou relacionamento de prestação de serviços, principalmente os executados por pessoas físicas. Entretanto, constata-se também a presença da Economia Informal nas grandes relações econômicas, através da compra e venda em espécie, do subfaturamento nas operações comerciais internas ou nas destinadas à exportação, do superfaturamento das importações, da cobrança de ágio, das operações com moeda estrangeira e com ouro-físico, do emprego do mais elementar sistema de escambo, das vendas sem documentos fiscais, do “caixa 2”, etc. A Economia Informal opera, portanto, às claras, em

todos os níveis e em todos os setores, inclusive nos circuitos superiores da Economia. (sic)⁷⁸

A existência e a consistência dessa parcela da economia, imune ao alcance dos sistemas tributários, não são negadas pelos estudos e estudiosos das ciências econômicas e jurídico-tributárias.

Também não se nega a necessidade de investigação científica e estudos cada vez mais profundos.

A questão relevante reside no dimensionamento dessa base econômica informal.

Em relatório elaborado por ocasião dos trabalhos de uma Comissão Parlamentar de Inquérito realizada no Senado Federal entre os anos de 1991 e 1994 destinada a investigar a “situação atual da evasão fiscal no País”, e assinado pelos senadores Ronan Tito e Jutahy Magalhães, são citados pertinentes comentários que teriam sido feitos em diversos artigos escritos para a imprensa pelo articulista Cláudio Considera, quando ainda chefe do Departamento de Contas Nacionais do Instituto Nacional de Geografia e Estatística – IBGE, nos quais afirma que “(...) o termo apropriado para o fenômeno seria ‘economia não registrada’, por envolver tanto o produto gerado pelo setor informal de trabalho como aquele produzido pelo mercado formalizado mas não comunicado aos organismos de controle, como sonegação fiscal e previdenciária, trabalhadores por conta própria etc.”⁷⁹ e ainda que “(...) o tamanho da economia não registrada varia de um para outro setor. Varia também de acordo com a direção do ciclo econômico. Em períodos de declínio prolongado do produto e aumento do desemprego, seria de se esperar um crescimento maior desse tipo de economia”.⁸⁰

⁷⁸ ANFIP, *Simpósio sobre economia informal e seus aspectos fiscais*, p. 11, 12.

⁷⁹ Senado Federal, *CPI da evasão fiscal. Relatório parcial*, p. 204.

⁸⁰ *Idem, ibidem, loc. cit.*

2.2. *Problema e mensuração da sonegação fiscal dos tributos indiretos no Brasil atual*

2.2.1. *Alguns aspectos e dados relevantes*

Sempre devemos ter claro, utilizando inclusive palavras da repórter de economia Denise NEUMANN, que a carga tributária no Brasil incide de forma perversa sobre a produção e circulação de bens e serviços. Quase a metade da arrecadação - mais de 46% - provém de recolhimento de ICMS, IPI, Cofins e PIS/Pasep. Indiretamente, o consumidor paga esses tributos e como o seu valor do tributo acaba embutido no preço da mercadoria, pobres e ricos recolhem-nos na mesma proporção. O Brasil é quase recordista na tributação sobre produção. Nos Estados Unidos ela representa 17,2% do total, no Japão é de 15%, e no Reino Unido, 35%.

Outro recorde brasileiro é a tributação sobre operações financeiras. Em muitos países, essa modalidade de tributo nem existe, mas no Brasil ela já representa quase 5% do total. A CPMF e o IOF juntos proporcionaram uma arrecadação de 12,8 bilhões de reais no ano de 1999.⁸¹

E essa realidade torna o problema da sonegação de tributos indiretos ainda mais grave, pois muitas vezes a exação é paga pelo consumidor final, quando compra um produto, mas de seus valores se apropriam sonegadores, não chegando portanto ao tesouro público ao qual se destinava.

Outras vezes, é verdade, eles não são pagos, porque desde o início do processo de fabricação ou importação a mercadoria já percorre caminhos fora do alcance dos sistemas de tributação, fiscalização e arrecadação.

É verdade que o problema da quantificação da economia paralela é assunto polêmico no mundo todo. Não é privilégio brasileiro. E antes de se chegar a um

⁸¹ Denise Neumann, *Brasil é recordista em impostos indiretos*, *O Estado de S. Paulo*, 14mar.99, p. B4.

consenso mínimo sobre sua dimensão no País, preciso é que sejam aceitos e estabelecidos métodos específicos, idôneos e eficientes para essa medição.

A determinação da extensão da parcela da economia não alcançada pelo sistema de tributação proporcionará o estabelecimento de uma projeção sobre o montante da evasão fiscal.

É comum a estudos e relatos confiáveis mencionarem que em países já desenvolvidos, com economias consolidadas e aparatos estatais estáveis, aceitam-se níveis de evasão fiscal bastante diversificados, sendo o índice considerado de 30% na Itália, 7,5% no Reino Unido, 4% nos Estados Unidos, 2% na Alemanha e 1% no Japão.

Tais dados são citados, por exemplo em um artigo assinado há alguns anos pelo Auditor-Fiscal José Rui Gonçalves Rosa e publicado na revista *Tributação*, ano 1, nº zero, editada pelo SINDIFISCO⁸². Ali, diz ele, ainda, que há um variado conjunto de métodos viáveis para a medição da evasão fiscal no Brasil, embora os estudos efetivos estejam ainda em fase embrionária de desenvolvimento.

Como acontece com a maioria das estatísticas disponíveis no Brasil, os dados e indicadores sobre economia informal e evasão tributária são absolutamente imprecisos, não sendo possível extrair-se uma conclusão segura o suficiente para ser aceita como verdade científica.

Uma proposta apresentada em 1992 para a Secretaria da Receita Federal por outro Auditor-Fiscal, Marco Fábio Mourão, traz vários métodos de mensuração, dizendo que as avaliações poderiam ser feitas sobre dados monetários, de insumos físicos, do mercado de mão-de-obra, de variáveis tributárias, da defasagem entre os impostos declarados e as contas nacionais, sobre a carga tributária, sobre os impostos potenciais e por meio de auditorias específicas.⁸³

A obtenção da resposta sobre qual a fórmula mais indicada não é certamente o objetivo deste estudo, mas alguns dados colhidos por um ou outro

⁸² *Apud* Senado Federal, *CPI da evasão fiscal. Relatório parcial*, p. 24.

⁸³ *Apud* Senado Federal, *op. cit.*, p. 27-28.

método podem ser citados como demonstrações efetivas dos níveis da sonegação fiscal no Brasil.

Um critério não absolutamente abrangente, mas relativamente seguro, é a análise dos resultados detectados pela Administração Tributária no trabalho diário de auditoria fiscal.

No âmbito da fiscalização da União (Secretaria da Receita Federal), considerando-se períodos de exercícios financeiros anuais já se chegou a apurar média de resultados positivos (autuações) em 90% dos procedimentos fiscalizatórios realizados. É verdade que a própria fiscalização já é iniciada considerando padrões pré-determinados indicadores de viabilidade efetiva. Mas é de se acrescentar, em benefício da credibilidade desse demonstrativo, que a percentagem de ingresso efetivo dos valores apurados é insignificante, e que o estoque de créditos constituídos, em procedimento de cobrança, permanece há vários anos estabilizada em um valor igual à soma do que se arrecada num período anual (o balanço que fundamentou o projeto que resultou na lei nº 9.964 de 10.04.2000, instituidora do denominado Programa de Recuperação Fiscal da União – REFIS, estimou em R\$ 100 bilhões o total dos créditos constituídos em favor do Tesouro Nacional, aí incluídos créditos oriundos de impostos e contribuições, e mais R\$ 60 bilhões em relação ao Instituto Nacional do Seguro Social).

Esses montantes, que são valores certos e não mera aproximação estatística, conquanto traduzindo efetivos créditos tributários, são uma demonstração efetiva da percentagem da receita tributária que deixa de tomar o curso devido, passando a constituir um passivo permanente da cadeia produtiva para com o Estado.

Temos entretanto que ter sempre em tela a observação de Cláudio Considera (supracitada), de que o tamanho da economia não registrada varia de setor para setor. Mesmo que não tenhamos condições de aqui apontar onde exatamente ocorre evasão em maior nível, alguns nichos da atividade econômica, onde a ineficácia das normas tributárias é maior, podem ser mencionados.

Em trabalho sobre reforma tributária apresentado perante a George Washington University, no final de 1998, o acadêmico brasileiro Alcides BRUNINI JUNIOR, com base em documentos obtidos na Secretaria de Finanças do Estado de São Paulo diz que o setor alimentício é considerado o menor pagador de imposto no Brasil. Menciona uma pesquisa feita entre 214 mil companhias de todos os ramos de atividade, e também considerada pelo Senado Federal em sua investigação, em que se demonstra que, em razão de vários fatores e incluindo-se também aí a elisão fiscal, em alguns casos até 98% do IPI incidente sobre as várias fases da industrialização do alimento deixa de ser recolhido pelas empresas. Nessa linha, vêm logo atrás os setores químico (59%), têxtil (54%) e metalúrgico (51%).

Sobre o setor alimentício menciona resultados de pesquisas mostrados ao governo do Estado de São Paulo por empresas e organismos estrangeiros interessados no mercado brasileiro, onde se demonstra que cerca de 60% do abatimento de gado no Brasil (total de cerca de 26 milhões de cabeças por ano) é clandestino, feito em abatedouros municipais e pequenos e médios açougues. E que mesmo do abate realizado em grandes frigoríficos 40% não é registrado. Conta que pela Secretaria foram instalados aparelhos eletrônicos nos 80 maiores frigoríficos do estado a fim de que fosse registrado cada animal abatido e assim fosse viabilizado o cálculo dos tributos incidentes sobre a carne (basicamente ICMS e Cofins), o que gerou a transferência quase que imediata de 45 dessas empresas para os estados de Mato Grosso e Goiás, onde havia o compromisso de não instalação desses instrumentos.

Da mesma forma, para o mercado de carne de frango, demonstrou-se que do total de 1,6 bilhão de toneladas produzidas, um terço não sofria inspeção pelas autoridades sanitárias, o que é forte indicativo da possibilidade de evasão.⁸⁴

⁸⁴ Alcides Brunini Jr. *Brazilian Tax Reform*. Disponível em: <http://gwis.circ.gwu.edu/~ibi/minerva/Fall1998/Alcides.Brunini/Alcides.Brunini.html> Acesso em: 13jan.2000, p. 16.

Segundo a Associação Brasileira das Indústrias de Refrigerantes, de um total de 12 bilhões de reais faturado anualmente pelo setor, 2,4 bilhões pertence a fábricas clandestinas, que não passam por controle sanitário e não recolhem tributos.

De fato uma simples visita a um supermercado de bairro permite-nos verificar a grande quantidade de marcas “alternativas” de refrigerantes, disponíveis nas prateleiras.

Os dados colhidos mostram ainda que a parcela informal expande-se de forma constante. Significava cerca de 12% do total em 1995 e chegou a 23% em 1999.

A gravidade dessa situação e a necessidade da tomada de medidas que viabilizem a eficácia do sistema tributário é ainda mais gritante se atentarmos para o fato de que se tratam de mercadorias consideradas essenciais, gravadas em medidas mais brandas pelos tributos orientados pelo critério da seletividade (IPI e ICMS), o que em tese, deveria fazer menos tentadora a sonegação fiscal.

No caso de produtos gravados com cargas mais altas, como o cigarro, a situação é ainda pior. Segundo a Associação Brasileira da Indústria do Fumo (somente o IPI sobre o fumo representou 1,51 % de toda a arrecadação federal em 1999), o mercado informal saltou de 5% em 1995 para 32% em 1999. O total de 6,2 bilhões de reais faturados com a venda de cigarros nesse último ano, propiciou a sonegação de R\$ 1 bilhão através dos diversos meios de falsificação e desvio.

Os estudos demonstram a visibilidade dessa realidade. Em 1995, a venda do produto ilegal era feita quase que exclusivamente por vendedores ambulantes, nas esquinas dos grandes centros. Atualmente, cerca de 30% da mercadoria vendida em bares e padarias da periferia de cidades grandes e mesmo em pequenos municípios do interior, são proveniente de indústrias clandestinas ou de importações irregulares. Um maço de uma marca sofisticada de cigarro, que custa cerca de R\$ 1,40, por exemplo, pode ser encontrado nesses locais à venda por R\$ 0,70.

Outra demonstração de ineficácia do sistema é o que foi experimentado nos últimos cinco anos no campo da distribuição e comercialização de combustíveis.

De 1995 (a fonte é o Sindicato Nacional das Distribuidoras de Combustíveis e Lubrificantes) a 1999, a gasolina comercializada por pequenas distribuidoras cujas operações e contabilidade são sabidamente mascaradas, passou de 2,5% para 28% do mercado.

Como a circulação de derivados de petróleo movimenta cerca de 60 bilhões de reais por ano, estima-se que só nesse setor, considerando-se todos tributos incidentes (basicamente ICMS, e PIS/Cofins) por volta de R\$ 1,7 bilhão anuais são sonegados.

E o álcool hidratado, a matriz energética brasileira, produzida por usinas fartamente financiadas e subsidiadas pela União Federal desde meados da década de 70, caminha pelos mesmos trilhos.

No Estado de São Paulo e no Nordeste, a venda direta do combustível feita pelos usineiros para os postos varejistas, sem passar pelas distribuidoras conforme o sistema oficial, provocou uma defasagem média no recolhimento de tributos da ordem de R\$ 850 milhões anuais no último quinquênio.

Além desses casos, pode-se dizer, com base em estudos de outras associações empresariais, que empresas de fachada, de contabilidade simulada e importadoras clandestinas, movimentam hoje, e com participação percentual no mercado sempre crescente, valores já altamente significativos na industrialização e comercialização dos mais variados itens de consumo, como fitas e *compact discs*, *softwares*, óculos, peças do vestuário, autopeças e brinquedos, além dos já acima citados⁸⁵.

A crescente marginalização do comércio de bens de consumo não duráveis, no país, é propiciada pela entrada indiscriminada de mercadorias oriundas de fabriquetas localizadas nos mais ermos grotões do sudeste asiático.

⁸⁵ Os dados aqui citados foram fornecidos por diversas associações industriais e comerciais, tendo sido coletados pelo jornalista Ronaldo França, que publicou uma reportagem denominada *O Brasil ilegal se alastra*, in *Revista Veja*, nº 1659, 26.jul.00, p. 126-128. Sobre isso v. também o artigo de Humberto Medina, *Usineiros sonegam imposto, diz Sindicom*, in *Folha de S. Paulo*, 03set.00, p. B3.

Uma investigação encomendada por várias entidades de comércio brasileiras à empresa de consultoria norte-americana *Kroll Associates*, permitiu a identificação de pequenas fábricas espalhadas por vários lugares da China, e em menor escala também na Coreia do Sul, Tailândia, Vietnã, Indonésia, Malásia, Camboja, Cingapura e Índia, onde são fabricadas cópias de produtos de empresas norte-americanas e européias, como tênis, confecções e óculos de determinadas marcas. A mercadoria é depois levada para Hong Kong, onde distribuidores com ramificações em todos os cantos do mundo, atuando como intermediários, propiciam o comércio com importadores, como os da América Latina.

Dali a mercadoria é embarcada em navios que fazem rotas marítimas regulares e chegam até portos como os de Montevidéu, no Uruguai, e Santos e Paranaguá, no Brasil.

Em Montevidéu, são buscadas por diversos importadores paraguaios, que obviamente possuem empresas que existem apenas informalmente. Essas empresas colocam as mercadorias em bancas e camelôs das ruas das cidades paraguaias, principalmente *Ciudad del Leste*, que por sua vez repassam a milhares de brasileiros que fazem a transposição terrestre da fronteira com o Brasil, e se dirigem para os mais diversos locais (apenas 3% dos carros e pedestres que passam diariamente pela Ponte da Amizade sofrem algum tipo de vistoria).

Porém a maior parcela das mercadorias falsificadas que circula no país ingressa pelos próprios portos nacionais, principalmente por Santos e Paranaguá.

Isso acontece porque desde 1997, com a implantação do programa de processamento integrado e eletrônico dos controles aduaneiros da importação, conhecido como SISCOMEX, somente 7% das cargas que desembarcam no Brasil (portos e aeroportos alfandegados) são efetivamente fiscalizadas.

Para se ter uma idéia da magnitude dessa realidade, isso significa que 39 mil *containers* passam a cada mês somente no porto de Santos, em São Paulo, sem qualquer verificação física.

Os produtos falsificados, que de fato são adquiridos em Hong Kong por valores bastante baixos, vêm acompanhados de documentação que em nada espelham a realidade da operação, registrando valores muito aquém ainda do verdadeiro.

Mas são esses os valores que são informados nas declarações de importação, e sobre eles são lançados e recolhidos os tributos aduaneiros.

Após a saída do porto, muitas mercadorias vão ainda para diversos centros de acabamento, localizados em cidadezinhas do interior do país, ou em barracões alugados em grandes centros urbanos. Ali é concluído o processo de montagem e distribuição, que os fazem chegar em pólos como a cidade de Caruaru, em Pernambuco, fornecedora para toda a Região Nordeste.

Uma amostra palpável dessa situação pode ser verificada por qualquer pessoa todos os dias, na Rua 25 de março, no centro da cidade de São Paulo. Ali, ao alcance das mãos de qualquer cidadão ou autoridade do país, está uma infinidade de produtos falsificados e contrabandeados. É uma demonstração inquietante do que é marginalidade fiscal.

Indústrias mais atingidas por esse fenômeno, fundaram em São Paulo a Associação Brasileira de Combate à Falsificação. Na sede dessa entidade, é possível visitar uma espécie de museu, onde bolas de futebol, garrafas de uísque, embalagens de palha de aço, brinquedos e outros produtos industriais podem ser confrontados com seus correspondentes “verdadeiros”.

Em razão das múltiplas formas de incidência dos tributos indiretos e das projeções variáveis que isso pode traduzir em termos de resultado tributário, evidentemente é difícil uma avaliação do montante da evasão que fatores como o descaminho e a falsificação causam no Brasil, mas estudos da própria ABCF e da União Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal – Unafisco Sindical, que consideram a sonegação dos tributos internos e externos, a diminuição do nível de

produção das empresas do mercado registrado e a retenção do nível do emprego formal, apontam para algo entre 9 e 11 bilhões de dólares ao ano atualmente⁸⁶.

2.2.2. Formas de materialização documental

São os mais diversos, e também são complexos, os mecanismos utilizados por quem busca eximir-se da incidência tributária ou do cumprimento das obrigações geradas, bem como furtar-se à ação da fiscalização. O estudo desse fenômeno por si só mereceria uma investigação de nível científico.

Os expedientes utilizados vão desde a pura e simples realização de negócios sem qualquer registro documental até a formação de empresas e grupos de empresas com a utilização de dados absolutamente falsos e irreais.

A CPI da evasão fiscal concluiu que os mecanismos utilizados para se escapar ao cumprimento das obrigações fiscais “(...) podem ser classificados em quatro grandes grupos: inadimplência intencional, omissão documental, falsificação documental e operações de extinção, cisão e baixa de pessoa jurídica, ou dilapidação de seu patrimônio”⁸⁷.

Consistiria a inadimplência “(...) na simples falta de pagamento do débito lançado e vencido, ou, na falta de recolhimento do imposto retido. Designa-se ‘intencional’ porque o contribuinte, sem contestar o crédito fiscal, do que se depreende reconhecê-lo, se nega, em qualquer das hipóteses, a satisfazê-lo. Sua negligência decorre de sua própria vontade. Ele simplesmente opta por descumprir o seu dever fiscal.”⁸⁸

⁸⁶ Sobre o tema v. reportagem ilustrada e documentada de Antonio Carlos Seidl, Oscar Pilagallo e Fausto Siqueira, publicada sob o título *Economia pirata cresce mais que o Brasil*, in *Folha de S. Paulo*, 03set.00, p. B1-B5.

⁸⁷ Senado Federal, *CPI da evasão fiscal. Relatório parcial*, p. 171-172.

⁸⁸ *Idem, ibidem*, p. 172.

O trabalho diz que

(...) ocorre a omissão documental nos seguintes casos: falta de emissão de recibo ou nota fiscal de operação tributada, falta de apresentação de declaração de rendimentos ou informações e falta de cadastramento. Aqui o traço comum é a omissão quanto ao registro da operação tributada, nos documentos fiscais criados exatamente para permitir a arrecadação ou a fiscalização de modo que o pagamento do tributo possa ser averiguado e estimulado. Saliente-se que os registros fiscais e a prestação de informações pelos contribuintes caracterizam-se como obrigações acessórias exigidas por lei e previstas no Código Tributário Nacional (art. 113, § 2º), “no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos”. Por circundarem a obrigação principal, disciplinando e facilitando o seu cumprimento, essas obrigações são autênticos “deveres de contorno”, segundo a melhor doutrina nas pegadas do que preleciona o tributarista italiano Alessi. Daí a sua importância. O descumprimento das obrigações acessórias é sinal evidente de sonegação fiscal. A omissão documental é o meio mais comum de que lançam mão os maus contribuintes para evitarem que o Fisco tenha acesso aos fatos tributáveis de sua vida econômica, caso em que seriam autuados.⁸⁹

Quanto à falsificação documental, mencionam os parlamentares, “ (...) sem esgotá-las”⁹⁰, algumas formas que seriam as mais comuns, como a emissão de nota “fria” (nota “calçada”, “meia-nota”, ou “meia-sola”); recibo falso (inclusive do pagamento de tributos); a escrituração falsa ou incompleta (“caixa 2”); depósitos ou aplicações em nome de terceiros (“laranjas”); mais de uma inscrição nos cadastros de contribuintes; subfaturamento ou superfaturamento, em operações internas ou de comércio exterior (importação e exportação); fraudes em caixas registradoras; falsificações de operações isentas em zonas livres; declaração falsa de bens e imputação a pessoas jurídicas de despesas de pessoas físicas ligadas.

Juntamente com esta última, há um grupo onde residiriam os artifícios e as manobras executadas com as pessoas jurídicas, consistentes na aniquilação do patrimônio de empresas e sociedades, suas cisões e extinção, a fim de que nada mais possa ser alcançado pelo credor tributário em uma eventual execução.

⁸⁹ *Idem, ibidem, loc. cit.*

⁹⁰ *Idem, ibidem, p. 173.*

Mesmo a criminalização das diversas espécies de condutas e artifícios utilizados pelos protagonistas da atividade econômica para suprimir o pagamento de tributos não foi suficiente para inibi-las.

No item 2.1 deixou-se de inscrever um percentual específico a ser tomado como a parcela da economia que funciona à margem da incidência e da arrecadação dos tributos, pois não se tem um dado tecnicamente aceitável como preciso, mas a verdade é que (e no dia a dia de cada cidadão é possível verificar isso) considerável fatia funciona na ilegalidade.

Evidentemente, qualquer pessoa lembra-se com facilidade de oportunidades em que teve de deixar de exigir recibo ou nota fiscal para obter alguma vantagem econômica em uma operação de compra.

A falta de cobertura por documentos fiscais idôneos das operações do dia a dia, no comércio e na prestação de serviços é apenas a face mais visível da marginalidade.

Se formos averiguar um pouco mais, veremos que grande parte das próprias empresas são fraudulentamente constituídas.

Cabe citar, apenas a título de exemplo, que numerosos são os escritórios de contabilidade e de despachantes, cuja especialidade é constituir empresas utilizando-se de documentos roubados, de documentos falsificados ou simplesmente “fabricados”, que se referem a pessoas físicas inexistentes.

Em Curitiba, por exemplo, em 1998, descobriu-se um contador que mantinha um “convênio” com um assaltante. Este, quando surrupiava carteiras e bolsas de transeuntes, ficava com o dinheiro que encontrava e “vendia” os documentos para o contador.

Utilizando-se desses documentos, o último constituiu centenas de empresas, simulando assinaturas e elaborando contratos sociais. Depois de formada a firma, o suposto sócio outorgava um mandato para o real proprietário, a fim de que administrasse temporariamente os negócios da empresa. E assim a mesma funcionava durante vários meses, sob acompanhamento permanente do contador. Ao menor sinal

de ação de alguma esfera de fiscalização, a empresa mudava formalmente de sede. Outra pessoa jurídica, também fraudulentamente constituída, assumia o ponto e ali, com algumas modificações de fachada, continuava o negócio, como se nada tivesse a ver com o antigo⁹¹.

Obviamente todas as obrigações tributárias ficavam para a empresa anterior, e por consequência, recaíam no titular dos documentos roubados.

Se alguma fiscalização rigorosa for feita, poder-se-á facilmente encontrar essa modalidade de subterfúgio em empresas que operam em todos os cantos do país, inclusive nas ruas centrais e dentro de *Shopping Centers* de grandes cidades.

Ouve-se também, costumeiramente, discursos de líderes empresariais e políticos de todas as correntes e regiões, a dizer que uma das maneiras de se alavancar o desenvolvimento econômico e a geração de empregos é por meio do incentivo às chamadas microempresas.

Essas reivindicações surtiram efeito já na assembléia constituinte de 1987,⁹² tendo em 05.12.96, sido publicada a lei nº 9.317, que modificou o sistema de tributação de empresas que possuem faturamento de até R\$ 120.000,00 mil anuais, beneficiando-as com a simplificação do regime de “obrigações tributárias” e redução de alíquotas (registre-se que em outubro de 2000, 3 milhões de empresas estavam cadastradas no sistema)⁹³.

O que porém nunca foi dito pelos apologistas desses pequenos empresários, é que eles formam um nicho onde podemos encontrar uma das maiores concentrações de sonegadores de tributos sobre a renda.

É verdade que o volume da riqueza movimentada pelas pequenas empresas não chega a ter peso decisivo na definição dos rumos da economia. Mas é preciso

⁹¹ Exemplo de caso concreto podemos ver nos autos da ação criminal nº 99.0001011-6 da 1ª Vara Federal Criminal de Curitiba-PR.

⁹² Constituição da República de 1988, art. 179: A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios dispensarão às microempresas e às empresas de pequeno porte, assim definidas em lei, tratamento jurídico diferenciado, visando a incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas por meio de lei.

⁹³ Informações disponíveis em 04out00 no site da Secretaria da Receita Federal: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/scripts/srf/Endereço=PessoaJuridica/simp...>>, p. 01.

esclarecer que, percentualmente, o volume de tributos que seriam devidos, e que deixam de ser recolhidos em decorrência de sua atividade, é superior ao nível alcançado pelos “fatos geradores” produzidos pelas empresas de grande porte.

Pelos dados qualitativos reunidos na monografia de Alcides BRUNINI, podemos ver essa realidade. Diz ele que, de acordo com a Secretaria da Receita Federal, cerca de 2,5 milhões de empresas não pagam nada de imposto há mais de 5 anos. Entre elas, 99% têm algum débito para com a Receita Federal.

Em função disso temos uma enorme concentração no pagamento de tributos no Brasil. Há poucos pagadores e os que pagam, pagam muito. Pesquisa recente, por ele mencionada, mostra que as 30 mil maiores empresas brasileiras (receita acima de 1,8 milhão de dólares) são responsáveis por 85,20 % de todo o recolhimento do governo federal. Além disso, os 150 maiores pagadores de impostos são responsáveis por 50% de toda a arrecadação, e 70 companhias pagam a metade de todo o montante do IPI.

Segundo o estudo, esse grau de concentração não reflete a realidade da participação no produto interno bruto, pois o patrimônio e o faturamento dessas maiores pagadoras, é bem menor, em termos percentuais, do que sua fatia na contribuição tributária.

Diz também que a mesma situação se verifica em relação aos tributos administrados pela Secretaria de Finanças de São Paulo, onde se pode ver que os 50 maiores pagadores participam com 30% do total da arrecadação do ICMS. E abrindo-se um pouco mais o leque, ver-se-á que as 1.600 maiores empresas seguintes participam com outros 60%. Por outro lado, as 344 mil empresas subseqüentes, contribuem com apenas 15% do coletado.

Mais um exemplo setorial é por ele citado: o ramo de vestuário. Máquinas de costura são equipamentos relativamente baratos. Por isso, milhares de pequenas empresas existem espalhadas pelo país inteiro, e cerca de 35% da produção nacional de confecções e vestimentas é informal. Pode-se comprovar isso ao perceber-se que

das 840 mil toneladas de materiais brutos fornecidos anualmente por tecelagens, apenas 540 mil reaparecem nas vendas das companhias legalizadas⁹⁴.

O resto é processado por pequenas confecções, muitas delas já incluídas no atual sistema da lei nº 9.317/96.

Ocorre porém, que mesmo tendo a possibilidade de realizar suas contribuições pelo regime beneficiado, seus proprietários preferem é sonegar toda a receita, ou pelo menos a quase totalidade. E a produção é encaminhada para pequenas lojas e bancas de camelôs, que também atuam na informalidade.

Isso porque não há qualquer risco em trabalhar dessa forma. A fiscalização é ineficiente e incapaz de alcançá-los e o controle do negócio pode ser feito manualmente, em anotações de simples cadernos, sem necessidade de registros.

Logo, somente estruturas empresariais maiores precisam manter escriturações organizadas, até para evitar fraudes internas. E acabam muitas vezes sendo responsáveis por cargas tributárias proporcionalmente maiores que suas participações no mercado. Por isso pode-se dizer, que o recente processo de internacionalização da economia brasileira, que ocorreu no caso do ramo da distribuição e comercialização de alimentos com o ingresso de grandes companhias estrangeiras, de certa forma acaba contribuindo para a eficiência do sistema tributário.

Há alguns anos atrás, por exemplo, se em um dia de domingo, um morador de uma cidade grande precisasse comprar uma pacote de açúcar ou de arroz, teria que se socorrer de algum mercadinho ou mercearia de esquina ou de bairro, pois os grandes supermercados não funcionavam nesse dia.

Hoje, essas cidades grandes já são assistidas por grandes hipermercados, que funcionam vinte e quatro horas por dia.

E o consumidor que for lá adquirir a mercadoria pode ter certeza de que o ICMS e a Cofins embutidos no preço, por exemplo, que ele pagou quando adquiriu o produto têm probabilidade muito maior de serem repassados ao Fisco, do que se o tivesse comprado naquelas pequenas mercearias.

⁹⁴ Alcides Brunini Jr. *op. cit.*, p. 17-18.

No regime da lei nº 9.317/96, toda a tributação é baseada na receita bruta. Estudos da ANFIP já estimam uma sonegação da ordem de R\$ 500 milhões no ano de 1999, fruto do simples subfaturamento⁹⁵.

Então, mesmo sendo inegável a necessidade da atenção governamental aos pequenos negócios, até mesmo na forma da criação de regime tributário privilegiado, como aliás dispõe o Texto Magno, é possível concluir-se, com clareza, que as chamadas microempresas, onde muitas vezes a economia de empresa e a economia familiar se confundem, a despeito do favorecimento de que gozam, são em verdade, eficientes mecanismos de sonegação.

2.3. *A questão do imposto de renda*

2.3.1. *Pessoas jurídicas*

Considerada a grande invenção tributária do século XX, na medida em que traduziu-se em conquista social e instrumento de democratização econômica, ao mesmo tempo em que serve como fonte de financiamento do Estado, o imposto de renda, no Brasil, está muito longe de atingir seus objetivos.

E isso nos dois aspectos: não produz a arrecadação que potencialmente poderia ensejar, e não cria obrigações para as pessoas proporcionalmente à renda que elas possuem, fazendo com que sejam mais ou menos gravadas segundo o segmento profissional ou empresarial a que pertencem.

É verdade que mesmo nos países onde alcançou maior desenvolvimento, como nos Estados Unidos da América, esse imposto sempre se revelou dificultoso para a otimização dos sistemas de fiscalização e arrecadação, dados os obstáculos naturais que o Estado encontra para poder fazer uma apuração do lucro e da renda de cada indivíduo ou empresa, e a conseqüente complexidade da legislação e dos mecanismos de fiscalização necessários para controlar toda a economia.

⁹⁵ Antonio Carlos Campos, *Um PIB pelo ralo* in *Revista de Seguridade Social*, nº 62, p. 18-23.

No Brasil, embora tenha assumido, a partir dos anos 40 do século passado o papel de mais importante sustentáculo financeiro da União, e tenha permanecido nessa condição até meados dos anos 90, o imposto representa hoje apenas 25,5% do total da arrecadação federal (considerando-se todos os impostos e contribuições, inclusive aquelas recolhidas ao INSS)⁹⁶.

O imposto que incide sobre o lucro das pessoas jurídicas (empresas e sociedades civis) é prejudicado pelos mesmos mecanismos citados no tópico anterior, pois toda a maquiagem feita para evitar o pagamento dos tributos indiretos, com muito mais eficiência serve para sonegar o tributo que atinge a renda.

Nem é preciso dizer, que toda aquela economia que funciona na absoluta marginalidade, fabricando, importando e comercializando mercadorias sem que qualquer registro para fins tributários seja feito, esquivando-se do recolhimento dos tributos cuja base é a produção, a circulação e o consumo de riquezas, e que por isso acaba auferindo lucros proporcionalmente maiores que aquelas que operam no mercado formal, sonega, absolutamente todo o resultado líquido que se submete à incidência dos impostos sobre a renda.

Pode-se imaginar então o montante da renda obtida pelos grandes importadores, fabricantes e distribuidores, de cigarros, refrigerantes, petróleo e de outros setores cuja participação é significativa, como já citado.

Na mesma linha, os pequenos vendedores e comerciantes, que sequer escrituram seus negócios, e que jamais são visitados pela fiscalização, mas que em seu conjunto são os titulares de uma fatia importante da renda nacional, ficam fora do alcance dessa tributação.

Por outro lado, muitas empresas que atuam na legalidade, mantendo contabilidade normal e produzindo, importando, exportando e comercializando produtos inseridos no mercado formal, e que embora participem do bolo de

⁹⁶ Dados disponíveis no site da Receita Federal acerca da *Arrecadação e Participação Percentual na Arrecadação e no PIB 1999*: <http://www.receita.fazenda.gov.br/EstTributários/Tributos/estrutura.htm> Acesso em 20nov.00, p. 1.

contribuintes dos tributos indiretos, conseguem, pelos mais diversos subterfúgios, manipular balanços e maquiar resultados, evitando o pagamento dos impostos sobre a renda. Dessa maneira, as estatísticas sobre a concentração de pagamento dos tributos no Brasil, citadas por Alcides BRUNINI⁹⁷ são ainda mais preocupantes se considerarmos o caso específico do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro.

Estudos desenvolvidos pela própria Secretaria da Receita Federal e disponibilizados em seu *site*, mostram, numa análise do perfil do declarante do IRPJ do ano de 1998, que as empresas integrantes do regime da lei 9.317/96, denominado SIMPLES, movimentaram apenas 7,06% do total da receita declarada, embora constituam 66,62% do montante de declarantes⁹⁸.

Mais ainda, verifica-se que o total de empresas situadas nessa posição é igual ao que se verificava antes da vigência desta lei, quando estavam sujeitas aos regimes comuns de apuração de lucro, e utilizavam o chamado Formulário II, destinado às microempresas.

Por aí se conclui que toda a redução de custos proporcionada pela lei que criou o regime especial, e até mesmo a renúncia de receitas feita pela União, via redução de bases de tributação, não foi capaz de fazer com que as pequenas empresas migrassem da economia informal para a formal.

Outro deveras eficiente método – talvez um dos melhores - de medir-se a amplitude da sonegação praticada nos últimos tempos, tanto em referência aos tributos indiretos como ao imposto sobre a renda, é a análise dos dados da base de cálculo da Contribuição Provisória sobre a Movimentação Financeira, a CPMF.

Como será visto mais adiante, durante mais de quatro anos ao longo de sua existência, a legislação dessa contribuição não permitiu que os números da movimentação financeira em contas bancárias sobre a qual incide a contribuição

⁹⁷ V. sub-item 2.2.1 deste Capítulo, p. 84.

⁹⁸ *Distribuição segundo o setor econômico*, <wysiwyg://52/http://www.receita.fazenda.gov.br> acesso em 23nov.00, p. 1.

fossem utilizados para a fiscalização e lançamento de outros tributos em relação aos titulares dos valores movimentados.

Mas a Secretaria da Receita Federal elaborou constantes análises a partir do cruzamento de dados da movimentação financeira das pessoas jurídicas, agrupadas segundo a sua classificação para fins de declaração anual, tanto em função do faturamento como do ramo de atividade econômica em que atuam.

Há que se considerar sempre um desvio padrão, pois a CPMF incide em todas as movimentações que se faz em uma conta corrente. Então, se um valor “x” é depositado, depois aplicado em um fundo de investimento, resgatado, e sacado, sobre ele (o mesmo valor) estão registradas quatro operações, e o tributo vai incidir duas vezes.

Ainda assim, o cruzamento dos dados das declarações com os montantes da movimentação, permite uma verificação clara, e nesse caso absolutamente provada, sobre onde se localizam os principais focos de sonegação.

O método consiste na divisão do total da movimentação verificada pelo montante da receita, segundo a declaração anual.

Assim, por exemplo, uma empresa que movimentou um milhão e quinhentos mil reais e declarou uma receita de um milhão, tem uma relação de 1,5.

Tomando dados do ano de 1998, podemos ver que as pessoas jurídicas movimentaram em bancos um total de R\$ 2,39 trilhões, e declararam ao fisco uma receita de R\$ 1,32 trilhão. Então, a relação média nacional movimentação/receita, entre todas as empresas, é de 1,81. Logo, um índice de relação superior a isso já pode ser tido como forte indício de sonegação de receita, ou, pelo menos, apontar áreas onde haja interesse especial para a fiscalização.

E por aí podemos confirmar então a tese de que as grandes companhias, por necessitarem de uma escrituração mais rigorosa, tendem a percentualmente sonegar menos que as pequenas.

As doze maiores empresas nacionais em faturamento (mais de R\$ 1 bilhão no ano) apresentam uma relação de apenas 1,18.

Já as 691.743 menores, sujeitas ao SIMPLES e possuidoras de faturamento anual inferior a R\$ 120 mil, têm uma relação de 5,60.

Agrupando-se um pouco mais, podemos ver que a relação média das empresas que apresentaram declarações pelo sistema de apuração pelo lucro real, é de 1,61. Ela sobe para 2,04 no grupo do lucro presumido, e chega a 3,19 no sistema SIMPLES.

A análise por área de atividade econômica mostra que os setores que apresentam relação mais alta são os de “serviços pessoais” (5,9), “atividade imobiliária” (5,2) e “serviços prestados a empresas” (4,7).

E por razões óbvias, as empresas de “intermediação financeira”, que precisam apresentar balancetes trimestrais ao Banco Central, e portanto sofrem uma fiscalização especial, constituem o nicho que possui a menor relação, apenas 1,1, ou seja, nada menos que 91% do montante da movimentação financeira consta como faturamento declarado à Receita Federal⁹⁹.

2.3.2. Pessoas físicas

O problema é ainda mais grave e as distorções são ainda maiores no campo do imposto incidente sobre a renda das pessoas naturais, ou físicas, em terminologia que hoje é mais usada no Brasil.

A questão começa já pelo fato de que muitos rendimentos das pessoas naturais são tributados ainda enquanto estão em poder de pessoas jurídicas, o que as torna beneficiárias de alíquotas menores e uma série de vantagens.

⁹⁹ Os dados primários foram obtidos de um estudo realizado pela 5ª Câmara de Coordenação e Revisão do Ministério Público Federal, em conjunto com a Secretaria da Receita Federal, em julho de 2000. Não houve divulgação pública, pois à época isso era proibido pelo § 3º do artigo 11 da lei nº 9.311 de 24.10.96.

Por ocasião de seu depoimento na CPI da evasão fiscal, em junho de 1992, o então Secretário da Fazenda Nacional, Luiz Fernando WELLISCH, muito bem expressa o pensamento tributário moderno, ao dizer que “Deveríamos ter, através de uma legislação mais adequada, a carga do imposto de renda concentrada na pessoa física e a carga tributária da pessoa jurídica menos acentuada. Porque o imposto de renda deve ser um mecanismo de taxação direta. Ele deve fazer com que aquele que tem renda maior pague mais, não só porque a renda maior com a mesma alíquota já o faria pagar mais, mas se tivermos uma escala progressiva de alíquotas, ele deve ser mais tributado. E deveríamos ter muito menos possibilidade de utilização desse mecanismo de *fringle benefits*, onde a pessoa física, em lugar de se deixar tributar, tem o mesmo consumo suntuário, mas está disfarçada nas contas da pessoa jurídica, o que é extremamente injusto com a pessoa física que não pode usufruir desse benefício”¹⁰⁰.

Além disso, o imposto tem uma expressão menor do que deveria ter. Denise NEUMANN cita especialistas apoiados em pesquisas do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (Ipea) e da LCA Consultores, para afirmar que

(...) a participação da pessoa física no bolo total de impostos precisa crescer ao mesmo tempo em que o peso sobre a produção precisa diminuir. No Brasil, o imposto de renda/pessoa física representou, em 1997, 6,2% da carga total, segundo cálculos efetuados pela LCA Consultores, a pedido do *Estado*. É muito menos que a participação do mesmo tipo de imposto nos Estados Unidos, onde foi de 37,6% do total, em 1996, e mesmo dos 18% de Portugal e Coréia, segundo dados oficiais da OCDE.¹⁰¹

A incapacidade da máquina estatal para fiscalizar e arrecadar esse imposto, e sua inapetência para fazer com que o tributo incida de forma precisa sobre a renda de cada pessoa, é mais acentuada ainda no campo das pessoas naturais do que no âmbito das empresas.

¹⁰⁰ Senado Federal. *CPI da evasão fiscal. Relatório parcial*, p. 125.

¹⁰¹ Denise Neumann. *Op. cit.*, *loc. cit.*

Obviamente porque estas, por força do relacionamento mercantil, acabam tendo que manter seus negócios sob um nível de publicidade maior, e assim, mesmo que não mantenham escrituração ou a tenham de forma maquiada, são mais visíveis à ação estatal, inclusive porque, ainda que não tenham movimento registrado, basta estarem constituídas para terem a obrigação de apresentar anualmente declaração.

Mas com as pessoas naturais é diferente. Suas atividades, no dia a dia, compreendem-se de certa forma na esfera da intimidade, e em muitos aspectos não podem ser alcançadas pelo poder público.

O que uma pessoa faz ou deixa de fazer dentro de sua casa, por exemplo, ou onde alguém coloca o resultado financeiro que obtém com atividades ilícitas, muitas delas altamente rentáveis como o tráfico e a comercialização de entorpecentes ilegais, são fatos que não precisam ser apresentados a ninguém. Ao contrário dos negócios típicos de comércio, a ostensividade não é importante para o desenvolvimento e bom funcionamento de várias outras atividades. É lógico então que só mediante profundas investigações o fisco poderá reunir subsídios para um lançamento de crédito de imposto de renda de pessoa física.

Essa ineficiência do sistema tributário brasileiro para cobrar o imposto de renda das pessoas físicas é histórica. O tributo, não obstante tenha se tornado importante, como acima dito, nunca produziu resultados próximos de seu potencial. Em rigor, as pessoas poucas vezes sentem que seus rendimentos estão sob o controle do fisco. E essa realidade fez com que uma cultura de sonegação se solidificasse de tal forma, que a estrutura do sistema baseia-se quase que inteiramente no imposto que é descontado no momento em que as pessoas físicas recebem algum pagamento de pessoa jurídica, e principalmente quando esta é um ente de direito público.

Em 1999, por exemplo, o chamado imposto de renda retido na fonte - IRRF, que inclui também alguns rendimentos de pessoas jurídicas, arrecadou R\$ 34,5 bilhões,

enquanto o imposto de renda de pessoa física - IRPF, apenas R\$ 3,2 bilhões, ou seja, apenas 8,4% foi espontaneamente recolhido.¹⁰²

Assim sendo, prestadores de serviço a empresas e ao Estado, e sobretudo os assalariados é que pagam imposto de renda no Brasil.

Proprietários de empresas, administradores, profissionais liberais, comerciantes, cambistas, grandes produtores rurais e outros, em verdade contribuem segundo o que julgam ser justo pagar ou estipulam como sendo razoável e não oneroso.

Boa parte dessa gente vive literalmente à margem do sistema tributário, no que tange à tributação sobre a renda.

São conhecidos casos de pessoas que, não obstante possuam vultoso patrimônio, inclusive imóveis, jóias e carros, jamais fizeram inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas do Ministério da Fazenda, o conhecido CPF. Movimentam seus recursos exclusivamente através de contas bancárias abertas em nome de terceiros, os chamados “laranjas”, ou através de documentos forjados, criam-se os “fantasmas”, pessoas, que sequer existem. Utilizam-se ainda de pessoas jurídicas constituídas apenas para abrir uma conta em banco.

Dessarte, embora o conceito de renda, expresso no Código Tributário Nacional (art. 43, I) seja o “(...) produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos”, a verdade é que a grande massa de contribuintes é formada por quem vive exclusivamente da venda de sua força de trabalho.

Muitos capitalistas, ou profissionais liberais, são taxados apenas sobre alguma parcela de sua renda, como por exemplo os ganhos de capital ou os rendimentos sobre aplicações financeiras.

Já é lugar-comum dizer-se então que o tributo deveria chamar-se “imposto sobre alguns rendimentos obtidos no Brasil”, e não “imposto sobre a renda”. Isso

¹⁰² *Arrecadação e Participação Percentual na Arrecadação e no PIB 1999*, Site da Secretaria da Receita Federal: <wysiwyg://main.96/http://www.receita.fazenda.br/EstTributarios/Tributos/estrutura.htm> Acesso em 20nov.00, p. 01.

porque, de fato, para grande parte das pessoas, apenas alguns rendimentos são alcançados pela exação.

O mesmo cruzamento de dados citado acima, e utilizado para ilustrar a sonegação fiscal por parte de empresas, com base na receita declarada e no montante da movimentação financeira verificada nos procedimentos de cobrança da CPMF, propicia-nos verificações seguras e até surpreendentes sobre a situação de marginalidade em relação ao sistema de tributação da renda das pessoas físicas no Brasil.

Podemos iniciar essa demonstração com uma simples verificação da movimentação ocorrida em contas correntes bancárias de pessoas que foram omissas quanto à apresentação de declaração de renda.

Tomando dados do ano-base de 1998, cuja declaração de renda foi, ou deveria ser apresentada no início de 1999, podemos ver que 11.702.403 pessoas inscritas no CPF e que deixaram de apresentar declaração, tiveram alguma movimentação bancária sobre a qual incidiu CPMF. E nada menos que 2.751.467 dessas pessoas omissas movimentaram mais de R\$ 10 mil no ano. Se prosseguirmos na investigação, chegamos a números absurdos, como a verificação de que 369 dessas pessoas omissas movimentaram entre R\$ 5 e 10 milhões, e 139 chegaram a movimentar mais de R\$ 10 milhões em suas contas ao longo de 1998. Se sequer apresentaram declaração, é certo também que quase todas não recolheram qualquer centavo a título de imposto sobre a renda.

Deixando de lado as pessoas omissas, e considerando apenas o universo de declarantes (9.873.564 pessoas no total), podemos fazer um outro estudo interessante: é a confrontação do total da renda declarada com a movimentação financeira realizada por essas pessoas.

Sempre tendo em vista a necessidade de se considerar um desvio padrão, em face de que a incidência do tributo ocorre nos movimentos de crédito e débito, e pode ocorrer mais de uma vez sobre o mesmo valor, e considerando ainda que é razoável entender que as pessoas físicas efetuam mais operações de aplicação e resgates em

fundos de investimento e cadernetas de poupança do que as empresas, pois aqui o dinheiro já está definitivamente apropriado pelo seu titular, ao passo que quando ainda em poder da empresa está circulando como instrumento de negócios e não de consumo; convencionou-se estabelecer como adequada e aceitável, - e isso já com uma margem de extrema segurança, uma relação movimentação/receita entre 2,0 e 2,5 (para as empresas, como vimos no item anterior, o índice ficou estabelecido em 1,81).

Preliminarmente já se verifica que a relação média nacional é de 4,2. Altíssima. A soma das receitas declaradas por todas as pessoas físicas em abril de 1999 monta a R\$ 314,350 bilhões, ao passo que a movimentação financeira feita por elas no ano de 1998 é de R\$ 1,321 trilhão.

E os indícios vão muito mais longe. As 357 pessoas que declararam uma renda anual acima de R\$ 10 milhões, possuem uma relação de apenas 1,1, ou seja, movimentaram apenas 1,1 vezes o montante da receita que de fato declararam. Quase o mesmo acontece com as 503 pessoas que disseram ter auferido entre R\$ 5 e 10 milhões no ano: movimentaram apenas 1,4 vezes esse valor.

Já as 1.974.151 pessoas que declararam que tiveram uma renda de menos de R\$ 10 mil no ano de 1998, movimentaram em verdade 10,7 vezes esse valor. Vemos aqui então o indicativo claro de que há uma grande parcela de pessoas que apresenta a declaração anual apenas para que seu nome não seja baixado no cadastro, e para que sua situação seja mantida no sistema da Receita Federal como “regular”. Não pagam o imposto, estão à margem do conjunto de contribuintes.

Por razões óbvias, incluem-se nessa condição principalmente gente que se ocupa dos ramos de atividade econômica acima apontados como mais infestados de sonegadores, pois evidentemente assalariados e prestadores de serviço para pessoas jurídicas, tem grande parte de sua renda tributada na fonte. Obviamente que nesses casos também há subfaturamento e sonegação e não é a totalidade dos salários que de fato é gravada.

Por esse critério, vêem-se indícios significativos de sonegação também entre pessoas de classe média, que declaram renda anual entre R\$ 20 e 50 mil (média

de 30,75 mil). Esse grupo, declarou ter auferido apenas R\$ 91,155 milhões no ano, mas movimentou R\$ 442,511 milhões, ou seja, 4,9 vezes mais. Situam-se nessa faixa um enorme contingente de assalariados, que muitas vezes possuem também outra renda na economia informal. Acontece, por exemplo, da pessoa ser um empregado, mas também possuir uma pequena empresa, que é gerida muitas vezes por algum parente, ou por ela mesma. Outras vezes na própria atividade formal recebem parte do salário “por fora”, isto é, sem a escrituração, refletindo então a margem do movimento das empresas formais que não é registrado.

Outra fórmula eficaz para identificar onde estão os sonegadores é a segmentação do cruzamento dos dados dos declarantes segundo a ocupação principal por eles indicada.

Aí nós vemos que os servidores públicos, cujo salário é integralmente tributado, movimentam apenas 2,1 vezes o valor dos seus salários nos bancos.

Já os médicos, dentistas e farmacêuticos, confirmando o que foi dito acima, movimentaram 5,1 vezes a renda que declaram, considerando-se aqui tanto os profissionais assalariados como os liberais. O mesmo índice é verificado em relação aos advogados.

Outros profissionais autônomos, embora possuam rendimentos inferiores, juntam-se a eles no contingente de prováveis sonegadores. É o caso dos corretores e leiloeiros, que movimentaram 5,2 vezes a renda que declararam.

Os campeões entretanto são os proprietários e capitalistas. Constituem um número maior de pessoas, titularizam a maior parcela da movimentação global, e isso significa 10,1 vezes a renda que declaram.

Por último, cabe citar ainda, comprovando mais uma vez sua vocação sonegadora, os titulares de microempresa. Não são detentores de uma renda

significativa, é verdade, mas movimentam nada menos que 8,5 vezes o que oficialmente informam.¹⁰³

Aliás, nem seria necessária a confrontação dos dados dos declarantes com a movimentação detectada pelo controle da CPMF para fazer demonstrativos desse tipo, pois uma análise pura dos dados das declarações¹⁰⁴ já pode revelar, com eficiência, que as pessoas que têm seus ganhos tributados na fonte são, proporcionalmente, os grandes contribuintes.

Do conjunto global de declarantes, apenas 11,3% são funcionários públicos. Eles porém constituem 19,3% das pessoas que dizem ganhar mais de R\$ 10 mil mensais, e ficam atrás apenas dos empregados do setor privado, que são 27,2%.

Já os proprietários de empresas, embora formem a maior fatia dos declarantes, 30,7%, são disparadamente, os mais “pobres”, pois constituem 53,7% das pessoas que ganham menos de R\$ 1 mil por mês, ou seja, aquelas pessoas que não precisam pagar imposto por falta de capacidade contributiva.

Se esses dados fossem reais, poderíamos dizer que, no Brasil, os assalariados detém maior fatia de riqueza que os empresários. Não faz sentido.

E se fizermos um estudo setorizado, veremos que em algumas regiões a distorção é ainda maior. Considerando apenas os declarantes residentes no Paraná, das pessoas que dizem ganhar menos de R\$ 1 mil por mês, a maioria absoluta, 61 %, são empresários. E os servidores públicos, constituem a maior parcela das pessoas que dizem ganhar mais de R\$ 10 mil (21,1%). Os empresários são apenas 12,3% desses contribuintes, menor número que o de aposentados e pensionistas (15,6%). Os empregados do setor privado são 17,8%. Se isso fosse real, poderíamos dizer que no

¹⁰³ Tal como os dados citados no item anterior, que se refere às pessoas jurídicas, os dados primários aqui mencionados são dados oficiais, retirados dos registros da Secretaria da Receita Federal por um grupo de estudos formado na 5ª Câmara de Coordenação e Revisão do Ministério Público Federal, e no qual o autor tivemos participação. Não houve divulgação pública. Depois disso, com a promulgação da lei nº 10.174, de 09.01.2001, muitos dados foram expostos à imprensa, como vemos, por exemplo, na reportagem denominada *A conta não fecha*, in *Revista Veja*, nº 1694, 04abr.01, p. 113.

¹⁰⁴ Os dados primários que aqui serão mencionados foram retirados do *site* da Secretaria da Receita Federal: *Indicadores de Concentração: Perfil do Declarante do IRPF 1998 – Distribuição por Faixa de Renda Mensal nos Estados e Distribuição por Natureza de Ocupação nos Estados*: <<http://www.receita.fazenda.gov.br>> Acesso em 23nov.00, p. 1.

Brasil, os empregados, os funcionários públicos e os aposentados constituem a fatia economicamente privilegiada da população.

Sabemos que não é isso. O que acontece é que os empresários precisam apresentar declaração para manter seus nomes ativos nos cadastros. Então cumprem essa “formalidade”, simplesmente informando que auferem renda, mas essa é inferior a R\$ 10,8 mil anuais, e por isso são isentos do imposto.

2.4. Ineficácia do sistema e cultura da impunidade

Pode-se perfeitamente demonstrar também que o problema da ineficácia do sistema de tributação brasileiro, não se resume à inapetência dos aparelhos estatais para fiscalizar os movimentos da economia e ao impulso natural que qualquer pessoa tem em evitar que parcela de seu patrimônio, de seu lucro ou de sua renda sejam expropriados pelo Estado.

O que ocorre é que o desenvolvimento econômico e o incremento populacional experimentado no século XX, nunca se deparou, em verdade com um sistema efetivamente equilibrado e fundado em critérios de justiça fiscal.

Isso fez com que germinasse uma cultura de sonegação, de aceitação pacífica da realidade, que é o fato de cada empresa e cada pessoa desempenhar suas atividades, no dia a dia, sem a obrigação moral de estar inserido num sistema de relacionamento de mútuas obrigações em relação ao Estado, consistente no recolhimento dos tributos devidos e na obtenção regular e eficiente dos serviços públicos típicos.

Ao contrário disso, dentro de determinados setores da economia, a observância da legislação fiscal em seus estritos termos, tornou-se fator de inviabilização do negócio.

Uma das razões, é verdade, é a distorção dos fundamentos do sistema, que acaba onerando excessivamente determinadas bases de imposição. É preciso que se admita e se discuta a questão do peso da carga tributária.

Mas em rigor, embora se possa discutir a qualidade dos serviços prestados pelo Estado, o fato é que não temos no Brasil uma carga tributária nominal superior a outros países com condições e potenciais econômicos equivalentes.

No depoimento que prestou quando dos debates realizados na CPI da Evasão Fiscal, o professor e ex-Secretário da Receita Federal Osires LOPES FILHO, apresentou aos senadores várias referências científicas. Falou ele que

Gunnar Karl MYRDAL, um dos grandes autores na década de 50 e de 60 sobre os problemas do subdesenvolvimento, nome da época, em 1956, veio para a Fundação Getúlio Vargas, no Rio, onde ministrou um curso sobre o subdesenvolvimento, suas características, limitações e os modos de superação. Naquela ocasião, ele estava vindo da Índia, onde tinha estudado o subdesenvolvimento daquele país. Gunnar MYRDAL, em seu livro, tinha um capítulo especializado sobre o problema tributário, em que ele dizia o seguinte: nos países do terceiro mundo, o que caracteriza o sistema tributário é o seu baixo nível de eficácia. Quer dizer, uma coisa é o que está na lei, outra, é o que ocorre na realidade. Esse também é o problema do Brasil. A lei é tecnicamente bem feita, só que não tem os elementos indispensáveis de aderência à realidade. E ele acrescentava que os sistemas tributários dos países em vias de desenvolvimento são feitos sob o ponto de vista das suas elites, de quem detém o poder econômico, de conformidade com seus interesses. O mais grave é que a administração tributária desses países – segundo Gunnar MYRDAL – é condenada ao atraso exatamente para que não afete os interesses mais decisivos do país. Isso aconteceu em 1956. No entanto, a realidade do país de hoje é mais ou menos a mesma. Quer dizer, a administração tributária se deteriorou, não se lhe deu os instrumentos necessários para que funcionasse; por outro lado, faltou uma visão de globalidade no sentido de unir os esforços das várias administrações tributárias. (sic)¹⁰⁵

Isso é uma grande verdade. Às dificuldades e à complexidade normal de se tributar e arrecadar com eficiência, e ao sentimento natural das pessoas de evitar o saque ao seu patrimônio, juntou-se e arraigou-se na sociedade brasileira uma cultura de sonegação e uma impressão coletiva de inexistência de qualquer conotação moral na obrigação de pagar tributos.

Em consequência, aquelas pessoas ou grupos que exercem o poder, ou que em dados momentos da história alcançam hegemonia política, utilizam suas influências para dirigir a administração pública e a produção legislativa a fim de resguardarem privilégios alcançados contra o que seria uma situação de justiça fiscal, objetivo de

¹⁰⁵ Senado Federal, *CPI da evasão fiscal. Relatório final*, v. III, p. 201

todo sistema tributário democrático, ou o que deve ser a exploração adequada pelo Estado das bases de tributação.

E além de descumprir a legislação, de influir no Estado para que não a reformule a fim de que se torne eficaz, as pessoas interessadas na ineficiência do sistema tributário e na prática contínua da sonegação contam com outros fatores, para a perpetuação dessa realidade.

Um dos mais importantes é o descrédito rotineiro dos governos e do Estado perante a opinião pública em geral.

A má qualidade dos serviços prestados pelo Estado, a sua manipulação para beneficiar de forma escusa certos grupos ligados ao governo, e os constantes escândalos com verbas públicas, criam um sentimento inafastável em prejuízo do dever de contribuir. Não poucos ensaístas ou técnicos, como Luiz Fernando WELLISCH, manifestam que uma das causas da evasão fiscal é “(...) a crença de que os recursos arrecadados não se reverterão integralmente em proveito da sociedade, pela má gestão do dinheiro público. Os contribuintes não pagam seus impostos porque se julgam mais capazes para gerenciar os recursos do que o próprio setor público.”¹⁰⁶

Isso tudo então se reflete, evidentemente, nos resultados de arrecadação. E em vista disso, o que temos visto, principalmente após os anos 70, com a crescente necessidade de aumento dos recursos públicos para se fazer frente às demandas sociais internas e ao pagamento de compromissos externos, é que os governos, já que não podem enfrentar os setores hegemônicos, para que possam incrementar as receitas públicas lançam mão de expedientes ortodoxos. Eternizam-se, assim, no aumento de alíquotas sobre as mesmas bases imponíveis, e sobretudo na taxaço das atividades de transformação, circulação e consumo de mercadorias, de maneira que as exações incidam de forma indireta sobre a massa de contribuintes, a fim de que não surjam reações imediatas e organizadas contra a imperfeição do sistema.

¹⁰⁶ Senado Federal, *CPI da evasão fiscal. Relatório parcial*, p. 96.

O resultado é que esse sistema passa a guardar uma parca relação com o princípio da capacidade contributiva, propagado como uma das jóias da evolução da tributação. E essa realidade fica escondida no emaranhado das relações econômicas, muitas vezes surrupiando riquezas de quem é incapaz ou não pode se furtar ao mecanismo estabelecido, e não de quem deveria de fato estar contribuindo.

O jornalista Joelmir BETING costuma ilustrar suas exposições sobre essa questão com uma parábola sobre a hipótese de que, se a legislação estabelecesse, por exemplo, que quando um operário ou um desempregado/favelado tomasse uma cerveja que custa R\$ 2,00 em um botequim, o balconista lhe dissesse o seguinte: você paga R\$ 0,50 aqui no balcão e coloca os outros R\$ 1,50 em uma caixa vermelha que fica ali ao lado, onde está escrito “impostos”.

Indaga ele, então, que tipo de reação teria essa pessoa ao descobrir que a maior parte do que ele paga quando toma uma cerveja é tributo?

Perante a citada comissão do Senado Federal opinou o jornalista que

(...) ele tomaria uma de duas atitudes: ou pagaria um quarto da cerveja no balcão e três quartos dela na caixa vermelha, ou simplesmente sairia direto sem pagar o caixa vermelho. Se ele sai direto, ele vai parar de reclamar da vida. No ato, ele vai perceber que não tem mais o direito de reclamar da falta de tudo na vida dele, até do futuro. Mas, se ele botar o dinheiro naquela caixa, sabendo a que se destina aquele dinheiro, que são os três quartos da cerveja que ele acabou de beber, aí ele se transforma num democrata feroz, num cidadão cobrador. A primeira coisa que ele vai fazer, talvez, é pegar o vereador na esquina e começar a esganá-lo, dizendo: ‘eu quero, hoje, uma creche na favela; eu quero uma escola na favela; um posto de saúde na favela; quero emprego para o meu filho mais velho’. Quer dizer, ele passa a ser um cidadão realmente cobrador. Na descoberta da condição de contribuinte ele se transforma num cidadão ativo.¹⁰⁷

E essa é a situação, num país subdesenvolvido em matéria tributária. Como acima dito, os tributos indiretos também são sonegados em larga escala por empresas fantasmas, importações não fiscalizadas, falsificadores de produtos de linha regular, empresas que registram e declaram apenas parte de seu faturamento e por toda a gama dos pequenos empresários.

¹⁰⁷ Senado Federal, *CPI da evasão fiscal. Relatório final*. Vol. III, p. 315, 316.

Mais de 80% da receita dos impostos indiretos são arrecadados por algumas poucas grandes organizações e cobrados da grande massa de consumidores que os paga inconscientemente.

E grande parte das pessoas que têm consciência do que está acontecendo, além de se esforçarem para manter o sistema como está, porque dele se beneficiam, constituindo empresas e fazendo-as funcionar fraudulentamente, praticando negócios ilícitos, fraudes comerciais e contra os consumidores, sonegando contribuições sociais, escondendo-se atrás de instituições cadastradas como beneficentes e desprovidas de fim lucrativo, e ainda, obviamente, contornando o imposto de renda para que seus lucros sejam totais, não admitem que vivem nessa realidade.

Boa parte procura ainda ostentar uma imagem de cidadão correto, cumpridor de seus deveres cívicos, contribuinte e credor do Estado, a quem acusam de, apesar de engolir caudalosa receita, não prestar os serviços adequados. Ocupam posições de destaque nos meios sociais, políticos, empresariais, dos grandes centros até as pequenas cidades.

E mais do que isso. Mesmo quem não integra os grupos políticos e econômicos mais hegemônicos e organizados, capazes de influir nas decisões de governo, sabe que os aparelhos estatais são ineficientes para identificar e reprimir suas atividades ilegais.

São portanto pertinentes as palavras do Auditor-Fiscal Nelson PESSUTO, proferidas também em uma reunião no Senado, ao afirmar que

(...) em tese, poder-se-ia dizer que a carga tributária menor aumentaria a arrecadação, mas a nossa sonegação hoje no país está como já tivemos oportunidade de afirmar – muito mais incrustada na população, no contribuinte por um problema de educação, como a “lei de Gerson” onde todos querem levar vantagem em tudo e também é um problema, de certa forma, moral. Os contribuintes, os sonegadores não querem pagar nada, mesmo que se reduza a carga tributária, na nossa avaliação, não haverá significativo aumento de arrecadação.(sic)¹⁰⁸

¹⁰⁸ Senado Federal, *CPI da evasão fiscal. Relatório parcial*, p. 162.

Essa questão cultural e de consciência é importante. Um dos aspectos mais graves é o fato de que pessoas de classes sociais e econômicas privilegiadas, mesmo sendo conscientes do que estão violando o sistema tributário do país, dificilmente admitem serem tratadas ou taxadas como indivíduos que vivem à margem do sistema jurídico.

Ora, de há muito que os interesses públicos afetos à tributação, seja o patrimônio, a fé pública ou a própria ordem social são protegidos pelo direito penal.

Discorrendo sobre a questão e investigando a natureza dos bens protegidos nos crimes econômicos e tributários, Rodrigo Sánchez RIOS conclui que

(...) a justificação do crime fiscal encontra-se no fato de que a conduta delituosa, além de causar um prejuízo imediato à integridade patrimonial do Erário Público (lesando a função pública da arrecadação), acaba por atingir o valor constitucional da solidariedade de todos os cidadãos na contribuição da manutenção dos gastos públicos. Este bem jurídico, “representado” nas funções constitucionais, justifica amplamente sua incriminação. Em outras palavras, estaríamos diante da sua *ratio legis* ¹⁰⁹.

O Brasil, apesar da ineficácia real de seu sistema tributário, e da quantidade de pessoas que não obedecem à legislação, também há bastante tempo colocou a ordem tributária sob a tutela criminal.

Condutas como a apropriação das contribuições sociais prestadas pelos empregados, a adulteração de escrituração fiscal com a finalidade de reduzir ou suprimir tributos, o contrabando e o descaminho ou a manipulação das informações sobre a renda para evitar o pagamento do imposto direto foram tipificadas, além do Código Penal, pelas leis nº 3.807 de 26.08.60, nº 4.729 de 14.07.65, nº 8.137 de 27.12.90, nº 8.212 de 24.07.91 e nº 9.983 de 14.07.00, entre outras.

Mas a verdade é que, não obstante a tipificação formal, tal como acontece com o sistema tributário, o conjunto normativo repressor das infrações fiscais não alcança real efetividade.

¹⁰⁹ Rodrigo Sánchez Rios, *O crime fiscal*, p. 50.

As razões também não são muito diferentes. As deficiências dos aparelhos estatais, as influências dos grupos hegemônicos nas decisões de governo e de justiça, e a imperfeição dos ritos do processo penal, jamais permitiram que os delitos criminais fossem efetivamente reprimidos no País. Ao contrário, o índice de condenações é próximo de zero, e nas raríssimas vezes em que isso acontece, são tantos os privilégios instituídos para essas pessoas nos regimes de cumprimento das penas que não se consegue visualizar a ocorrência da repressão efetiva ou da prevenção especial.

E essa realidade agrava-se na medida em que, impulsionadas pelos próprios interessados, difundem-se pregações no sentido de que delitos contra a ordem tributária não são crimes tais como aqueles que ferem outros objetos jurídicos, como a vida, a integridade física das pessoas, os costumes e outros.

Os crimes contra o Fisco, atingem todas as pessoas, na medida em que produzem reflexos no atendimento que o Estado precisa dar aos indivíduos, sobretudo em campos como os de segurança pública, saúde, previdência social e educação.

Acontece porém que nem sempre essa lesão é visível, ou às vezes até o é, mas a grande parte das pessoas não consegue discernir e identificar, por exemplo, a violência urbana, os hiatos da presença do poder público e as filas nos postos de saúde com os problemas do sistema tributário do país.

Há sempre grupos interessados em difundir a idéia de que de nada adiantaria aumentar em valores reais a arrecadação pública no Brasil porque os recursos públicos são mal aplicados.

Embora isso não seja uma completa inverdade, precisamos reconhecer também a enorme importância da receita pública para a manutenção do equilíbrio econômico e da estabilidade social no Brasil. Um dos exemplos, diretamente relacionado à arrecadação tributária, é a questão da previdência social pública.

Com todas as críticas que se possa fazer ao sistema e aos órgãos que o operam, é de se reconhecer que, manter em dia e fazer pontualmente a cada mês o pagamento de 18 milhões de pessoas, não é tarefa simples.

Diz-se que o universo de beneficiários da previdência pública no Brasil constitui a maior folha de pagamentos do mundo. E a responsabilidade social do sistema é de inquestionável valor e desempenha fundamental papel na distribuição da renda nacional para o interior do país. Basta pegarmos uma planilha dos valores arrecadados pelo Instituto Nacional do Seguro Social, segmentada por município, e confrontarmos com o montante dos benefícios pagos no mesmo local para termos uma demonstração precisa.

Na a esmagadora maioria dos pequenos municípios do interior, o montante que a previdência pública injeta todos os meses é muito superior ao que ela ali arrecada. E é de notório conhecimento que em muitos rincões, como o sertão nordestino, o interior da Amazônia ou até mesmo algumas cidades de regiões fronteiriças do Rio Grande do Sul, por exemplo, os aposentados e pensionistas da previdência pública constituem a camada da população com a melhor posição econômica, constituindo os melhores consumidores das lojas e mercearias, pois são os únicos que possuem um rendimento fixo e certo. Com essa renda sustentam não só sua família, como são os responsáveis por grande parcela do movimento econômico do local.

Isso é apenas um lado da questão. Outro é que o sistema opera na prática uma contínua distribuição da renda, tanto no sentido vertical da camada social, na medida em que retira riqueza principalmente das grandes empresas sediadas no sul e sudeste do país e o transfere a populações pobres, como no sentido horizontal, removendo a riqueza da região mais rica para os recantos menos favorecidos.

Se em algum momento esse sistema deixasse de funcionar, em pouquíssimo tempo poderíamos detectar no país focos inequívocos de colapso social.

Como dito, com todas as críticas que se possa fazer ao sistema e a seus órgãos executores, pelas falhas estruturais e gerenciais, há que se reconhecer que desempenham mui satisfatoriamente suas atribuições, e nunca se ouve falar de atraso no pagamento das aposentadorias.

Já pelo lado dos contribuintes da seguridade, os índices de inadimplência, fraude e sonegação das contribuições sociais são largos e visíveis, como já antes referido.

São tão gritantes que o cumprimento estrito das obrigações fiscais e parafiscais torna-se fator de desvantagem na competição empresarial. Mencionando o já referido artigo do Auditor-Fiscal José Rui Gonçalves ROSA, a CPI da Evasão Fiscal constatou que

no plano microeconômico, a prática em larga escala e em diferentes graus de evasão acabou sendo fator determinante na competição entre as empresas, anulando a desejada neutralidade da tributação que deve estar presente em um sistema tributário. Num quadro como este, o poder competitivo da firma no mercado é função, em grande parte, de sua habilidade em evadir-se das obrigações tributárias, com a disputa sendo também definida pela sua capacidade em maximizar a taxa de evasão fiscal e não apenas pelo seu esforço em produzir bens com eficácia e eficiência¹¹⁰.

Imagine-se, considerando o peso da estrutura da previdência social do Brasil, a vantagem que levam, em relação às outras, as empresas que se escusam de contribuir.

Não é à toa, que o delito tipificado na alínea *d*, do artigo 95 da lei nº 8.212/91, constituiu-se na grande vedete do direito penal tributário brasileiro nos últimos anos. Isso porque o dispositivo sequer exige a comprovação da ocorrência de fraude escritural para a tipificação criminal da conduta, o que torna a materialidade do delito demonstrável pela simples exibição em juízo de cópia dos recibos de salários e folhas de pagamento das empresas, aonde consta o desconto da contribuição devida pelos empregados, que deixa de ser repassada ao órgão previdenciário.

Mas em verdade as condenações criminais por crimes contra a seguridade social deveriam acontecer na mesma quantidade dos demais delitos fiscais, pois está claro que quem deixa de recolher a contribuição sobre os salários, com muito mais facilidade sonegará os tributos incidentes sobre o faturamento e o lucro.

¹¹⁰ Senado Federal, *CPI da evasão fiscal. Relatório parcial*, p. 205.

E não acontece isso pelas dificuldades de fiscalização e da operacionalização do processo criminal.

Criou-se então, como dito, uma casta no país, de pessoas integrantes das camadas intermediárias e superiores da escala social, que no dia a dia se acostumou a descumprir a lei, incidindo permanentemente em ilícitos tributários e criminais, sem que carreguem consigo o menor sentimento de culpa, ou que sequer reconheçam que em verdade se tratam de marginais.

Aliás esse termo, empregado naturalmente para adjetivar pessoas que vivem “à margem da sociedade ou da lei como vagabundo, mendigo ou delinquente; fora-da-lei”¹¹¹, não é aceito normalmente como próprio para ser utilizado também para qualificar os indivíduos que descumprem as suas obrigações tributárias de forma contumaz.

Os práticos da sonegação não aceitam a adjetivação e o poder público - revele-se ele em qualquer de suas funções típicas, na administração fazendária, na produção legislativa ou no exercício da justiça - pelas razões acima apontadas, reluta em atuar na correção dessa realidade.

Para chamar a atenção do problema, pelo menos, talvez fosse útil o desenvolvimento do tema pelo aspecto criminológico.

Um artigo do professor Rodrigo Sánchez RIOS, publicado na Revista de Ciências Jurídicas, do Curso de Mestrado em Direito da Universidade Estadual de Maringá, no Paraná, é bastante elucidativo e sintetiza o tratamento jurídico que a questão deve ter.

¹¹¹ A definição aqui citada é Aurélio Buarque de Holanda Ferreira, *Novo dicionário da língua portuguesa*, p. 1092. Também o *Dicionário Contemporâneo Da Língua Portuguesa Caldas Aulete*, assim define marginal: “adj, relativo ou pertencente à margem. Indivíduo que vive à margem de duas culturas, ou em duas culturas em conflito. Indigente; vadio; delinquente potencial.”, p. 2271. Da mesma forma o faz Francisco Fernandes, *in Dicionário Brasileiro Contemporâneo Ilustrado*: “marginal, da margem; relativo a margem; pôsto à margem.

Diz ele que,

(...) dentro da orientação Sociológica da Criminologia, destaca-se a figura de Edwin Sutherland, considerado com toda razão como um dos maiores expoentes do século nesta área científica. Da sua produção acadêmica, no final dos anos quarenta, podemos extrair um resultado importantíssimo: o descobrimento de uma nova dimensão da criminalidade, a criminalidade dos ‘colarinhos brancos’, que obrigou a modificar o objeto de estudo da criminologia tradicional. Sutherland reage contra as explicações deterministas da impostação sócio-econômica e psicopatológica: sustenta que estas orientações foram construídas graças à utilização de um ‘falso padrão de criminalidade’ que incluía apenas os criminosos de baixa renda, deixando de lado os criminosos de colarinho branco. Toda pesquisa sobre as causas do crime estava orientada ao estudo dos reclusos do sistema carcerário ou dos detentos nos manicômios judiciários. Ficavam excluídos uma parcela substancial da sociedade que, pela sua condição social e econômica, permanecia oculta ao controle penal. De fato, até os anos quarenta, a Criminologia não tinha como objeto de estudo a criminalidade da classe alta, cujas dimensões são muito vastas. Para este tipo de pessoas não servem os fatores da pobreza, do deterioramento dos guetos urbanos, das famílias desagregadas, da debilidade mental etc., pois se tratam de aspectos quase completamente ausentes nesta classe social. A idéia geral do crime para nosso autor (do colarinho branco) se origina não de fatores individuais, de animosidade interna, mas de um contato social num constante processo de aprendizagem. Tanto é assim que o elemento comum do crime situa-se na direta relação com outras pessoas que tenham uma predisposição maior ao delito. Ele denominou esta relação de “Associação Diferencial”. Aqui incluía os delitos de colarinho branco. Esta categoria de delitos consistia nos crimes cometidos por pessoas respeitáveis dentro da sua profissão (empresários, profissionais liberais, políticos, etc.). Ao estudar as infrações cometidas pelos homens de negócios ou empresários no exercício de suas atividades “a expressão criminalidade de colarinho branco ficou associada à idéia de criminalidade econômica”. As contribuições científicas de Sutherland auxiliaram na identificação sob o aspecto criminológico desta categoria de delitos. De acordo com isto constata-se que tanto o *modus operandi* como o sujeito ativo do delito econômico reúnem características próprias inerentes a este tipo de delito. Estes dados apóiam-se na amplitude do enfoque criminológico frente ao normativo¹¹².

Em nota de rodapé comenta Rodrigo Rios que

Aliás, os autores dos crimes de colarinho branco são pessoas inseridas no meio social, algumas beneméritas, ilustres, com amplo espaço na coluna social, destinando parte de seus ganhos ilícitos à instituições de caridade. Conforme a valiosa lição de Edwin Sutherland, abordada por Gilbert Geis em sua obra *On White-Collar Crime*, com o passar do tempo, Sutherland passou a considerar os criminosos de colarinho branco como correspondentes, semelhantes aos ladrões profissionais. Em ambos os grupos, Sutherland sustentava que a atividade ilegal era uma parte integral do esforço ocupacional, e em nenhum destes grupos os criminosos perdiam prestígio perante os colegas de trabalho em

Indivíduo que, por qualquer motivo, se encontra desintegrado da sociedade a que pertence. Do latim *marginalis*”, p. 696.

¹¹² Rodrigo Sánchez Rios, *Reflexões sobre o delito econômico e a sua delimitação*, p. 146-147.

função do envolvimento criminal. Ambas as categorias de atividades requeriam treinamento considerável, proteção e talento. Havia, no entanto, uma significativa diferença entre ladrões profissionais e a criminalidade de colarinho branco, diferença esta que modificou sensivelmente a perspectiva de Sutherland. Esta diferença baseia-se na autoconcepção dos ofensores. Ladrões profissionais, quando falam honestamente, admitem que são bandidos, enquanto que criminosos de colarinho branco consideram-se homens honestos.(sic)¹¹³

É exatamente isso que temos no Brasil atual. Golpes e saques feitos em instituições financeiras que depois acabam sendo bancados pela União Federal; o exercício de atividades econômicas sem qualquer escrituração ou à margem da incidência fiscal; o acúmulo, de grandes e pequenas fortunas, pelas mais diversas maneiras, inclusive através da obtenção de contratos e favores junto aos governos, titularizados por pessoas físicas e jurídicas, ficam à margem do sistema tributário nacional, e do aparelho de repressão aos crimes econômicos. E os beneficiários já se acostumaram com a ineficácia da tributação e a impunidade criminal, já consideram normal desempenhar suas atividades sem que algumas normas jurídicas, tidas como inconvenientes, tenham eficácia em relação a eles. É a vida na marginalidade tributária, que não é vista pela opinião pública e pelo pensamento dos formadores de opinião, da intelectualidade, dos juristas e dos poderes constituídos, como equiparada à daqueles que vivem na marginalidade criminal comum, embora o dano causado por esta seja de fato, de menor relevância social.

¹¹³ *Idem, ibidem*, p. 147.

Capítulo 3 - A CONTRIBUIÇÃO DO ESTADO E DOS GOVERNOS PARA A DESOBEDIÊNCIA FISCAL

3.1. Considerações

Como dito no capítulo anterior, as razões da limitada eficácia do sistema tributário brasileiro não residem simplesmente na resistência natural das pessoas em abrir mão de parte de seu patrimônio e de sua renda em prol do Estado, e nas dificuldades operacionais para que se realizem com êxito as atividades rotineiras de fiscalização sobre a ocorrência dos “fatos geradores”, as autuações fiscais e a efetivação da arrecadação.

O reduzido alcance das normas tributárias guarda relação estreita com o exercício de certa hegemonia política por parte de pessoas e empresas que se beneficiam dessas deficiências, e que, de uma ou de outra forma, controlam as atividades estatais, impedindo que se orientem e trabalhem no sentido de aperfeiçoar a tributação.

Essas influências podemos detectar em análises pontuais da atividade do Estado, pois são visíveis através de manifestações provindas tanto do Poder Executivo, como do Legislativo e do Judiciário.

E esse “controle” do Estado é feito não apenas por meio de ingerências convencionais, influenciando diretamente nos atos estatais, mas também pelo trabalho contínuo exercido pelos interessados, inclusive financiando intelectuais, jornalistas, economistas e juristas, a fim de que elaborem e divulguem com frequência pregações, editoriais, textos e trabalhos técnicos e jurídicos, defendendo, por supostas razões científicas, a prevalência de institutos e normas que impedem o avanço e a modernização do aparelho tributário, bem como a ampliação das bases de tributação.

São razões propositadas que fazem, por exemplo, com que “renomados” juristas assinem, com regularidade, artigos em jornais de distribuição nacional e revistas especializadas, ou manifestem-se publicamente em redes de televisão, a cada

vez que uma medida econômica ou política que de alguma forma tenha reflexos tributários é tomada, externando suas opiniões, quase sempre em “defesa de direitos e garantias individuais ou coletivas”, como se de fato fossem esses os interesses que defendem.

No campo do direito, por exemplo, o que vemos é que os chamados “grandes tributaristas” são normalmente advogados, que atuam em defesa de conglomerados empresariais, e que divulgam estudos jurídicos como se fossem orientados por razões científicas, mas que em verdade visam tão somente buscar economia fiscal para seus clientes.

Nem sempre os interesses aí buscados são espúrios, é verdade, pois nada é mais lógico e natural que as empresas e as pessoas físicas, mesmo sabendo que têm de sustentar o Estado, busquem fazê-lo com o menor custo possível. O que não pode acontecer é que a responsabilidade por esse sustento seja distribuída de forma desigual, e que essa desigualdade seja propiciada por meio de uma atuação viciada do próprio Estado.

E não é raro vermos algumas pregações doutrinárias influírem na orientação dos dirigentes do Estado, e encontrarmos atos de governo, medidas legislativas e decisões judiciais cuja verdadeira motivação é beneficiar particulares, aliviando inadequadamente sua responsabilidade tributária, e por consequência, sua responsabilidade social.

3.2. Orientação ideológica do Poder Executivo e produção legislativa favorável à sonegação

Como na quase totalidade dos países, a busca pelo incremento do nível de recursos para o financiamento do tesouro público sempre foi uma constante no Brasil. Vimos na Primeira Parte deste trabalho que o aumento da carga tributária foi buscado pelas mais diversas formas, desde o tempo da Colônia, para financiar despesas gerais e as prioridades das diversas épocas, como os gastos da coroa portuguesa no início, a

construção de estradas e a colonização no tempo do Império e da República Velha, a formação das indústrias de base no período de Getúlio, a construção de Brasília e as rodovias de Juscelino Kubitschek, as grandes obras rodoviárias e dos setores de energia e telecomunicações na época dos militares, e o pagamento dos serviços das dívidas públicas, após o fim do chamado milagre econômico.

Mas a Constituição de 1988 trouxe responsabilidades muito maiores para o Estado, do que aquelas de que estava imbuído até então.

A estrutura dos poderes públicos foi sensivelmente ampliada, principalmente no que se refere ao Poder Judiciário e às funções essenciais ao seu funcionamento. E o sistema de seguridade social pública foi amplamente modificado, assegurando-se aos indivíduos uma série de benefícios sociais, como a assistência integral, gratuita e universal à serviços de saúde, a aposentadoria por tempo de serviço com idades reduzidas, aposentadorias para trabalhadores rurais que não contribuíram com a previdência, dentre outras obrigações estatais extremamente onerosas.

Isso tornou o Estado, e principalmente os governos, altamente dependente das volatilidades dos resultados da arrecadação tributária, e para viabilizar o financiamento dessa estrutura, o próprio texto magno já possibilitou a ampliação da base de arrecadação e da carga tributária geral¹¹⁴, que foi projetada para corresponder a cerca de 30% do Produto Interno Bruto.

Em consequência, as obrigações de natureza fiscal passaram a ter um altíssimo peso sobre os custos das empresas e da atividade econômica em geral, e qualquer movimento do poder tributante, por menor que seja, - como o deslocamento em alguns dias da data para o recolhimento de algum tributo, por exemplo, tornou-se fator decisivo para o desempenho dos negócios. Que se dirá então da concessão de isenções, anistias, moratórias, ou do aumento ou diminuição de alíquotas?

¹¹⁴ Observa Betina Grupenmacher que “A Constituição não cria tributos, ela apenas atribui e distribui competências tributárias, fixando também limites ao seu exercício” *in Tratados internacionais em matéria tributária e ordem interna*, p. 36.

Nesse quadro, o poder tributante foi se envolvendo em disputas ininterruptas por hegemonia política, pois se a cada momento precisa editar atos que aumentem a arrecadação para sustentar suas atividades e suas obrigações, pelo menos as mínimas, também precisa atender a anseios e pleitos dos diversos segmentos de contribuintes que possuem força nos quadros políticos que compõe os órgãos de Estado.

Essa realidade impediu que o Estado brasileiro avançasse de forma contínua e organizada, para aperfeiçoar e tornar eficaz o sistema tributário desenhado no texto constitucional de 1988.

Grande parte dos problemas que o sistema enfrenta hoje são consequência da gestão e de atos advindos do próprio Estado, que ao invés de agir na busca do interesse comum, utilizou a competência tributária para privilegiar determinados segmentos em detrimento do restante da sociedade.

Começou-se pela criação de vários obstáculos à fiscalização da Receita Federal.

Desconsiderando textos legais com vigência e eficácia já consolidadas no cenário jurídico nacional, e apoiados em institutos constitucionais erigidos unicamente com a finalidade de proteger a intimidade e a vida das pessoas, bens tão caros a uma nação que se havia livrado de um longo regime de exceção no campo político, construiu-se, logo em seguida, por iniciativa do próprio Poder Executivo, e albergando-se sob a proteção do Judiciário, o “dogma” do sigilo bancário.

Depondo perante a CPI da evasão fiscal, o Auditor-Fiscal Tarcízio DINOÁ, relata que

A partir de 1990, começamos a ter mais dificuldades com os Bancos para acesso às contas bancárias. A legislação vigente diz que, constituído um processo fiscal, isto é, aberta uma fiscalização contra uma pessoa, faz-se o protocolo, e então, pode-se pedir individualmente essas contas ao banco. A partir daí e da nova Constituição, com o artigo que fala da privacidade, os bancos passaram quase sistematicamente a nos negar os pedidos de informação. Houve um entendimento de fortalecimento do sigilo bancário do qual vou dar um exemplo concreto. Eu era Coordenador do Sistema de Fiscalização, e resolvemos fazer uma fiscalização sobre aplicadores dos grandes Fundos e da Bolsa de Futuros. Intimamos as administradoras de Fundos e a Bolsa de Futuros a nos prestarem informação, e o

primeiro que ingressou na justiça contra a Receita foi a Distribuidora de Títulos do Banco do Brasil. Evidentemente, se o próprio Banco do Brasil ingressou na justiça contra a Receita, já se viu o resultado: todas as outras ingressaram. Lembro-me de que na oportunidade o ministro – esse assunto foi levado diretamente pelo Secretário da Receita Federal e por mim ao ministro Mailson- chamou o diretor do Departamento Jurídico do Banco do Brasil e exigiu a retirada dessa ação na justiça. Foi prometido, nunca se retirou, mudou-se o governo e, até hoje, não conseguimos acesso a esses dados (sic).¹¹⁵

De fato, pessoas que exercem temporariamente cargos nos diversos escalões do governo, muitas vezes, sequer chegam a saber quais os verdadeiros interesses que podem ou não ser atingidos pelos atos que praticam na pasta ou cargo que ocupam, e nem tomam conhecimento se o trabalho feito nos escalões inferiores do órgão que dirigem estão ou não em consonância com a orientação da direção.

Um Ministro da Fazenda, por exemplo, tem cacife para nomear integrantes de sua equipe técnica, mas precisa aceitar que dirigentes de instituições financeiras vinculadas ao próprio ministério, sejam lá colocados por outros acordos políticos que sustentam o governo, e que ali estarão para direcionar as atividades da instituição segundo orientações particulares, muitas vezes divergentes da vontade ideal do governo.

O caso do sigilo bancário, transformado após 1988 em verdadeira instituição nacional, é, a nosso ver, exemplo latente do direcionamento do Estado em prol da defesa de interesses de sonegadores e contra a otimização da administração tributária.

Foi patrocinado inicialmente por dirigentes de órgãos estatais, encampado com ardor por óbvia conveniência pelo setor privado, e acolhido pelo Poder Judiciário.

A partir dessa época, tanto o acesso da Receita Federal à movimentação financeira, para poder confrontar com o teor das declarações de renda, como o do Ministério Público, para investigar os delitos econômicos, tornou-se extremamente difícil e burocrático, inviabilizando, na prática, a infiltração dessas instituições nas estruturas da sonegação fiscal.

¹¹⁵ Senado Federal, *CPI da evasão fiscal. Relatório parcial*, p. 47.

O próprio Banco Central, que deveria zelar pela regularidade do funcionamento do Sistema Financeiro Nacional, deitou-se a proteger as informações que obtinha, e escondê-las dos demais órgãos estatais, passando a trabalhar em promíscua sintonia com o sistema financeiro. Não é preciso lembrar que os dirigentes da autarquia monetária são invariavelmente homens recrutados no próprio sistema financeiro privado, e que, mesmo no período em que estão servindo ao Estado, não descuidam de garantir o futuro dos interesses para os quais efetivamente trabalham.

Prova de tal realidade e de que tantos anos correram sem que o Banco Central desenvolvesse um trabalho de fiscalização efetiva, o que em rigor deixou de acontecer desde o final do regime militar. É que no governo de Fernando Henrique Cardoso a União Federal viu-se obrigada a injetar mais de 30 bilhões de reais em diversas instituições financeiras, visto que, após anos de administração e funcionamento sem critérios técnicos, e sofrendo desfalques e fraudes de toda ordem, não resistiram ao estancamento do processo inflacionário e de correção monetária diuturna, a que o país estava submetido a anos, provocado pelo Plano Real.

Abertas as contas desses bancos, o que se viu é que, além de a União e os Estados membros terem que investir recursos públicos para evitar que o prejuízo recaísse diretamente sobre os correntistas e aplicadores, considerável quantia deixou de entrar no tesouro como receita tributária, visto que as operações fraudulentas que geraram os prejuízos em verdade constituíram apropriação e enriquecimento para os diretores e favorecidos, que obviamente deixavam de declarar os valores e resultados desviados.

Ora, na atualidade não se pode conceber o funcionamento da economia sem um sistema de intermediação financeira, que viabilize a circulação da riqueza, visto que as pessoas não realizam negócios portando e entregando materialmente o papel-moeda. Então o controle fiscal poderia ser feito de forma eficaz pelo monitoramento desse sistema. Mas a opção do Brasil pelo regime de contas secretas deixou fertilíssimo o campo para a expansão da economia informal, visto que a movimentação

bancária não precisava mais guardar qualquer consonância com a escrituração contábil e fiscal.

O intrincado jogo de negociações políticas entre os encarregados da administração e o parlamento sempre dificultou também o alcance dos objetivos do disposto no § 6º do artigo 165 da Constituição, que visa um controle permanente do nível da renúncia fiscal do país, para avaliar sua real conveniência. Alguns programas, como as reduções de até 75% no Imposto de Renda devido por empresas que tenham investimentos localizados em áreas compreendidas nas Regiões Norte e Nordeste, ficam, por pressões da força política dessas regiões, sem qualquer mecanismo de controle e de recuperação dos recursos públicos investidos, nos numerosos casos de malogro dos empreendimentos, causados por fraudes e desvios.

Os programas de incentivo ao desenvolvimento da Região Nordeste, constituem, desde o tempo do Império, grandes exemplos da má aplicação dos recursos públicos, fator que, como dito no capítulo anterior, revelado pela manipulação escusa tendente a beneficiar certos grupos que a todo momento estão ligados ao governo, e pelos freqüentes escândalos envolvendo a coisa pública de maneira geral, são sem dúvida incentivos explícitos à reticência do cidadão em contribuir para a manutenção do Estado.

E as mais antigas práticas nordestinas, como a divisão das regiões em áreas de influências de coronéis, afloraram com intensidade após a Carta de 88, sendo um exemplo disso a verdadeira explosão na criação de novos municípios, quase que unicamente para atender interesses “eleitóreiros” e políticos de chefes locais, com a benção das assembléias legislativas e dos governos dos estados, resultando termos hoje mais de 5.500 poderes legislativos e executivos, vinte e oito poderes judiciários e mais de cento e vinte mil legisladores, uma estrutura que cobra do contribuinte um custo financeiro que não consegue retornar em benefícios públicos.

Outro exemplo interessante de renúncia fiscal, são os cerca de R\$ 150 milhões anuais (média estimada dos últimos anos) relativos a Imposto de Importação e IPI vinculado à importação, que deixam de ser recolhidos sobre as mercadorias

adquiridas numa rede de lojas francas instaladas em aeroportos, mantida no país por uma única empresa, que mantém o monopólio através de um trabalho constante de cortejamento de autoridades federais.

A verdade então é que, se o Estado atual, principalmente no que diz respeito à União Federal, precisa diuturnamente buscar recursos para fechar suas contas, cujas demandas são sempre latentes, e como os segmentos mais protegidos politicamente, como esses citados, conseguem de alguma forma que lhes sejam garantidos privilégios, os setores em determinados momentos menos guarnecidos, ou a grande massa de pessoas não organizadas e identificadas com os mais fortes *lobbies*, acabam assumindo uma responsabilidade maior do que aquela que proporcionalmente a suas posses e rendas lhes caberia.

Uma amostra disso é o expediente de que se utilizou o governo nos últimos anos para aumentar o número de contribuintes do Imposto de Renda Pessoa Física. Simplesmente deixou de corrigir a tabela com os valores das faixas de incidência do imposto desde 1996, o que fez com que 6,8 milhões de pessoas, que atingiram a renda mensal nominal de R\$ 900,00 mensais, passassem a ter parte de seus rendimentos tributados.

Obviamente que esse nível de renda, equivalente a menos de 500 dólares, não constitui um montante suficiente para o sustento de uma família em condições confortáveis, portanto, é socialmente inconveniente, oneroso e sacrificante o destacamento de uma parte desse valor para pagamento de tributo que deve incidir diretamente sobre a aquisição de riquezas.

Mas isso acontece porque o governo é dirigido no sentido de cobrar o imposto de quem não se pode defender, não possui um *lobby* organizado junto à direção estatal e não tem como sonegar sua renda, como os assalariados, ao invés de efetivar ações que atinjam pessoas que possuem renda maior e que sonegam a maior parte dela, porque muitas dessas pessoas estão ligadas ao governo. E assim sendo, este dá a sua contribuição para a manutenção de um sistema tributário ineficaz e injusto.

Outros fatores decorrentes de prioridades, metas, estratégias e ações governamentais tomadas segundo influências não ligadas a todo o universo da população, mas sim a uma parcela, são indiscutivelmente causa, direta e indiretamente, de evasão fiscal. Vejamos dois exemplos:

Um, os altos níveis dos juros praticados pelo Estado para arrecadar fundos para o pagamento de serviços da dívida pública, que dificulta a atividade empresarial, e faz com que muitas vezes o empreendedor se veja obrigado a utilizar os valores que deveriam ser recolhidos a título de tributos para financiar suas atividades, visto que a obtenção de recursos no mercado é mais burocrática e às vezes mais onerosa que a retenção do dinheiro público.

Outro, as regalias proporcionadas para determinados segmentos, como aquelas já citadas (renúncia fiscal, lojas de zona franca, nepotismo), fazem com que aflore o sentimento público de que não se deve contribuir para um Estado que privilegia certos indivíduos em detrimento de outros.

Mas o domínio das orientações do Estado por interesses particulares dos diversos segmentos econômicos e sociais não é visível apenas pela análise de políticas públicas, como nos exemplos acima citados. Podemos identificar em normas jurídicas de diversas naturezas - e onde há, como dito, não só a vontade do Poder Executivo, mas a participação do parlamento e a concordância do Judiciário - uma finalidade viciada, não voltada para o bem comum.

As constantes alterações na legislação, que só fazem dificultar o seu acompanhamento, interpretação e execução; a própria complexidade da legislação; a confusão de leis, decretos-leis, medidas provisórias, decretos, instruções normativas e regulamentos em geral; as contradições e antinomias facilmente encontráveis; são muitas das vezes nada mais e nada menos que o resultado palpável do permanente jogo de forças ocorrente nos corredores das instâncias de poder, e proporcionam, em várias dessas vezes, que se identifiquem os segmentos beneficiários de determinadas medidas.

Nos anos de 1990 e 1991, quando o Executivo e o Legislativo federais trabalharam a pleno vapor na tarefa de regulamentar o texto constitucional promulgado dois anos antes, foi editada a lei nº 8.137, de 27.12.90, que uniformizou o tratamento criminal a ser dado às condutas que lesionassem a ordem tributária nacional e a previdência pública, matéria antes regulada por duas leis da década de sessenta, a 3.807, de 26.08.60 e a 4.729 de 14.07.65. Essa lei previa a possibilidade de que a punibilidade dos crimes tributários fosse extinta, caso o autor promovesse o pagamento do débito antes do recebimento da denúncia (art. 14). Tal dispositivo foi revogado em 30.12.91, por ocasião da promulgação da legislação dos tributos federais para o exercício seguinte¹¹⁶.

Ocorre que até a ordem constitucional anterior a Justiça Federal era um órgão extremamente minguado, possuindo pouquíssimas varas, quase todas nas capitais dos estados, e o Ministério Público Federal não passava de um departamento do Poder Executivo, encarregado precipuamente de fazer a advocacia pública e encaminhar as execuções fiscais.

A partir dessa época porém, com a promulgação da lei complementar nº 75 de 20.05.93, e a realização de concursos públicos para o preenchimento dos cargos de Procurador da República, a legislação que tipificava criminalmente os atos de sonegação fiscal começou a encontrar ressonância em um Ministério Público, organizado e independente, ungido na constituinte de 1987.

O órgão agora responsável pela ação penal pública já não era mais um mero departamento do Executivo, sujeito aos mandamentos deste e que acumulava a persecução penal com outros diversos encargos (advocacia e consultorias do Estado), como antes.

A Justiça Federal também começava a estruturar-se, criando varas no interior do país e incrementando seus quadros.

¹¹⁶ Lei nº 8.383 de 30.12.91, artigo 98.

Logo, o sistema começou a funcionar, e portanto incomodar sonegadores, que passaram a responder rotineiramente a processos criminais e dirigir seus trabalhos de burla do fisco sob o risco efetivo de sofrer uma condenação.

Foi por isso que, em 1995, aproveitando o já tradicional atropelo de final de ano para a regulamentação dos tributos destinados a vigor no ano subsequente, entidades representativas de gente interessada em sonegar emprestaram apoio político ao governo, para que, em troca, este viabilizasse a inclusão na lei tributária, de um dispositivo que tornava a permitir a extinção da punibilidade dos crimes fiscais, caso o pagamento fosse feito antes do recebimento da denúncia criminal (art. 34 da lei nº 9.249, de 26.12.95).

Esse instituto, embora possa trazer algumas vantagens casuísticas em termos de arrecadação, não guarda relação com um sistema tributário eficiente e justo, assim como não condiz com uma ordem jurídica criminal própria de um estado que visa promover a igualdade entre as pessoas.

Além disso, permite que o sujeito passivo pratique sem medo toda ordem de fraudes tributárias, pois sabe que tem a prerrogativa de estancar definitivamente o risco de ser criminalmente punido.

Ora, o direito penal, é instrumento indispensável à eficácia das normas que impõem exações, na medida em que permite que os fraudadores, não obstante executem todas as manobras possíveis para evitar que seu patrimônio seja alcançado pelo Estado por meio de execuções fiscais destinadas a recuperar valores subtraídos ao erário público (vide atos típicos do que chamamos de marginalidade tributária), fiquem ainda sujeitos à ação do Estado sobre sua liberdade individual. E esse ramo do direito, tem seus princípios e institutos próprios já consagrados, sendo a tipicidade e a anterioridade da lei, elementos inalienáveis à sua ordem. Pois bem, ao manipular a legislação criminal ao sabor da vontade dominante nos meios fazendários a cada final de ano, o governo e o parlamento fazem com que exista no país uma situação de insegurança jurídica e de descrédito nas instituições encarregadas da administração do poder impositivo e da justiça.

Da mesma forma como aconteceu em 1995, no final de 1996, o governo fez uma nova investida para evitar que o sistema de perseguição aos sonegadores funcionasse com eficiência.

Ocorria com frequência a seguinte situação: um Auditor-Fiscal da Receita Federal lavrava um auto de infração, onde via a possibilidade de existência também de crime fiscal. Então já imediatamente a Receita representava ao Ministério Público, que instaurava o inquérito policial ou a ação criminal.

Pois bem. Os sonegadores/marginais sempre contam com a extrema morosidade dos processos administrativos de autuação fiscal, que demoram anos para serem finalizados, e a partir daí podem ainda ser contestados na Justiça.

Acontecia porém que às vezes o procedimento criminal começava a incomodá-los rapidamente.

Fizeram então com que o governo federal aproveitasse a tradicional regulamentação de final de ano para incluir na lei nº 9.430, de 27.12.96, o art. 83, que estabelecia que a representação criminal só poderia ser feita após a decisão final do Ministério da Fazenda sobre a autuação, o que normalmente se dá em um dos Conselhos de Contribuintes. Na prática, isso significava que os conselheiros, pessoas indicadas pelo próprio governo e pelas entidades empresariais, é que definiriam quem iria ou não ser processado pelo Ministério Público.

Pelo menos nesse caso o judiciário foi leal ao bem comum, e logo o Supremo Tribunal Federal decidiu que tal dispositivo não restringia o poder requisitório do *Parquet*.

Então até hoje as coisas funcionam assim: se a Receita Federal descobre algum marginal tributário, é obrigada a comunicar ao Procurador da República informalmente, a fim de que este arrume uma “desculpa” qualquer, para solicitar ao órgão tributário se ele possui alguma informação sobre tal sujeito. Dessarte, é preciso que os agentes públicos sérios, descomprometidos com a cúpula do poder, façam sempre uma ginástica para poder trabalhar, contornando, os vários obstáculos que a

cada passo o próprio Estado coloca na legislação para beneficiar os marginais a ele ligados e impedir que o sistema de tributação funcione adequadamente.

Em 1997, utilizando-se da oportunidade de renovação de uma medida provisória, a de nº 1.608 de 28.04.98 (substituta da antiga medida provisória nº 1.571 de 01.04.97), que já vinha sendo reeditada há vários meses, e que tratava do parcelamento de dívidas previdenciárias, o governo teve a ousadia de legislar sobre tipo penal por meio dessa espécie normativa, e incluiu um dispositivo que “suspendia” a aplicação do comando que incriminava a conduta do empregador que descontasse a contribuição social de seus empregados e deixasse de recolhê-la à Previdência.

Pressionado pelo Ministério Público Federal, que inclusive interpôs, por meio do Procurador-Geral da República, ação direta de inconstitucionalidade, o próprio Presidente da República declarou que não sabia o que tinha feito, e não incluiu o dispositivo impugnado na reedição seguinte da medida provisória. Isso evidencia que nos diversos escalões do governo agem, incessantemente os lobistas dos sonegadores, tentando obter atos normativos que lhes favoreçam.

Mas episódio ainda mais grotesco aconteceu no ano seguinte, em maio de 1998, com a publicação da lei nº 9.639 de 27.05.98.

O episódio é claramente relatado pelo Procurador Regional da República em São Paulo, Mário Luiz BONSAGLIA, em parecer oferecido à época, em processos em tramitação no Tribunal Regional Federal da 3ª Região, e a nós disponibilizado diretamente, via *e-mail*:

Essa lei, que dispõe sobre o parcelamento de dívidas oriundas de contribuições sociais que deveriam ser recolhidas ao INSS, é resultado da conversão da décima-quarta edição da medida provisória nº 1.608. O relator da M.P. 1.608, Deputado José Luiz Clerot (PMDB-PA), apresentou o projeto de conversão nº 4/98, em cujo artigo 11 dispunha-se sobre a anistia “aos agentes políticos que tenham sido responsabilizados, sem que fosse atribuição legal sua, pela prática dos crimes previstos na alínea *d* do art. 95 da lei nº 8.212, de 1991”, referindo-se ao caso de prefeitos que estão sendo processados criminalmente pelo não recolhimento de contribuições previdenciárias descontadas dos empregados das prefeituras. Esse projeto de conversão foi publicado no Diário do Congresso de 6 de maio (páginas 4027/4038). Posteriormente, o Deputado Clerot acrescentou a esse art. 11 um parágrafo único, segundo o qual seriam “igualmente anistiados os demais responsabilizados pela prática dos crimes previstos na já mencionada alínea *d* do art. 95 da

lei 8.212/91”, ou seja, omissão no recolhimento das contribuições previdenciárias descontadas dos salários dos empregados. Esse dispositivo não constava da medida provisória sucessivamente reeditada, tendo sido introduzido de última hora pelo relator. A justificativa apresentada para a concessão dessa benesse foi a de que “o agente responsável pelo recolhimento está, atualmente, implicitamente impedido de reparar o débito, na medida em que tal iniciativa representa o reconhecimento de um crime (previsto na alínea *d* do art. 95 da lei nº 8.212/91), com todas as consequências legais do mesmo” (conf. Diário do Congresso Nacional, edição de 06-05-98, pág. 04025). Ora, por essa argumentação deveria então ser coerentemente proposta a descriminalização, pura e simples, não só da apropriação indébita de contribuições sociais, mas, de resto, de todas as fraudes fiscais, sendo pueril imaginar que quem deixou de recolher ao INSS as contribuições descontadas dos salários de seus empregados sem se atemorizar pelo caráter delituoso dessa conduta irá ressarcir a Previdência Pública em face da descriminalização, ou da anistia. Houve, é certo, manifestações de oposição à inovação pretendida pelo relator, que o levou a suprimir o mencionado parágrafo único do art. 11. E assim, consoante registros do Congresso Nacional, foi o projeto aprovado na sessão realizada no dia 12 de maio. Sem o tal parágrafo único, expressamente repudiado por vários parlamentares e desaconselhado pelo próprio presidente do Congresso. No entanto, na preparação do texto que seguiria para o autógrafo do Presidente do Congresso, com subsequente envio à Presidência da República, em circunstâncias a serem ainda devidamente aclaradas (e que podem ser taxadas de estranhíssimas) utilizou-se a redação antiga, que continha o citado parágrafo único, redação esta que fora justamente descartada pelos parlamentares. E esse mesmo texto equivocado foi “sancionado” pelo Presidente da República e publicado no Diário Oficial do dia 26 de maio último, após o que verificou-se a incorreção havida, tendo então sido a lei republicada no dia seguinte, já sem o indevido parágrafo.(sic)

Vemos então que a atuação dos marginais e sua infiltração nos órgãos estatais, em caso que não conseguiu fazer vigorar norma que os beneficie no momento da expedição de medida provisória ou na ocasião da votação da conversão no plenário do parlamento, já chegou até ao absurdo de fraudar o próprio processo legislativo.

No final desse mesmo ano de 1998, por meio da lei nº 9.714 de 25.11.98, foram feitas alterações no Código Penal, estabelecendo-se o regime das penas substitutivas para condenações a penas privativas de liberdade inferiores a quatro anos. Por esse sistema, a prisão é substituída por uma simples multa, ou pela prestação de serviços a alguma entidade indicada pelo juízo ou por conselhos ou patronatos penitenciários, que na prática não funcionam ou fiscalizam muito pouco.

Nessa época, os crimes fiscais tipificados (leis nº 8.137/90 e 8.212/91, cominavam penas a serem dosadas entre 6 meses e 6 anos. Ora, as condenações por crime fiscal, em vista da constante primariedade dos réus e mais a impossibilidade

jurisprudencial de fixar-se qualquer condenação em um patamar superior ao mínimo, resulta sempre em imposições inferiores a 4 anos.

A consequência disso é que se o risco de que alguém seja privado de sua liberdade em razão de condenação criminal por delito fiscal já era mínimo, em vista das dificuldades do sistema judiciário/processual do país, tornou-se praticamente inexistente com a vigência dessa lei, de maneira que a vida na marginalidade tributária passou a ser absolutamente compensadora. Basta que o marginal mantenha seu patrimônio protegido, registrado em nome de outras pessoas, por exemplo, que não terá porque se submeter fielmente às imposições tributárias.

No ano 2000, apesar dos vários programas de parcelamento e reparcelamento de dívidas fiscais e de contribuições sociais já implementados, e que sempre alcançaram pífios resultados, o governo empenhou-se no congresso, e fez ser promulgada a lei nº 9.964, de 10.04.2000, que instituiu o Programa de Recuperação Fiscal – Refis, pelo qual, todos os débitos relativos a tributos e contribuições para com a União e com o INSS, com vencimento até 29.02.2000, constituídos ou não, inscritos ou não em dívida ativa, ajuizados ou a ajuizar, com exigibilidade suspensa ou não, inclusive os decorrentes de falta de recolhimento de valores retidos, poderiam ser consolidados até o dia 28 de abril desse ano, e a partir daí, corrigidos apenas por um favorecido índice, parcelados, e esse parcelamento, verdadeira anistia, não tem prazo estipulado, podendo prolongar-se por centenas de anos.

Isso porque o valor das parcelas ficou vinculado à receita bruta a ser auferida pela pessoa jurídica, em percentuais que variam entre 0,3 e 1,5%.

O prazo para a adesão ao programa foi logo estendido, pois a lei nº 10.002, de 14.09.2000, o prorrogou até 13.12.2000.

Assim, uma empresa que tenha uma grande dívida, mas a partir daí passe a escriturar uma receita pequena, terá a eternidade dos tempos para quitá-la.

A lei estipula algumas vantagens para o Fisco, pois a adesão ao programa, além de outras consequências, importa confissão irrevogável e irretratável dos débitos consolidados e parcelados. Além disso, há importantes conveniências, tanto para o

incremento da arrecadação, como para a regularização dos controles fiscais no regime, pois sem dúvida muitas empresas que estavam na completa inadimplência por não ter conseguido honrar obrigações tributárias em um certo período, com a lei voltaram a efetuar os pagamentos, e reintegrar-se à economia formal.

Porém, para o trabalho que Auditores Fiscais, policiais federais e Ministério Público vinham fazendo, no sentido de punir aqueles que engendravam as mais diversas formas de fraudes e artifícios para viver na marginalidade, o texto legal é desalentador.

Inconformados também ficaram muitos contribuintes que, muitas vezes, com enormes sacrifícios, conseguiram cumprir as obrigações fiscais e sociais nos prazos, mesmo enfrentando a concorrência desleal daqueles que assim não faziam.

Isto porque o artigo 15 da lei estabeleceu:

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.

Dispõe ainda a norma que “A prescrição criminal não corre durante o período da suspensão da pretensão punitiva”.

A indignação contra o conteúdo desse artigo é apropriadamente expressa pelo Procurador da República em Santa Catarina, Marco Aurélio Dutra AYDOS. Diz ele:

(...) violando, literalmente o art. 153, I do Código Tributário Nacional, esqueceu-se a legislação “benéfica”, acima referida, de fixar o prazo para a “duração do favor”. A propósito da disfarçada anistia que o legislador busca, pela segunda vez em período recente, de modo algo artificioso, introduzir na ordem jurídica dos crimes econômico-financeiros (a primeira sendo a inclusão, não se sabe até hoje se por fraude ou erro, de um parágrafo único ao art. 11 da lei nº 9.639/98, cuja breve existência, pelo menos no Diário Oficial, levou para o Poder Judiciário inúmeros incidentes recursais e *habeas corpus*), colhe-se da Revista de Seguridade Social, Ano X, nº 65, Brasília, maio/junho de 2000, p. 9, a seguinte notícia, intitulada “Devo, não nego”: “Devo, não nego (...)”. Mais de 70 mil empresas já aderiram ao Programa de Recuperação Fiscal (Refis) do Governo Federal,

assumindo dívidas que estão sendo avaliadas como “eternas” pelos empresários, já que levarão décadas para serem quitadas. O Refis prevê o parcelamento dos grandes débitos tributários com a União em condições favorecidas, atreladas ao crescimento anual das empresas. Para alguns tributaristas, o programa é “uma quase anistia”. Para se ter uma idéia desse prazo alongado, a Manufatura de Brinquedos Estrela S/A, por exemplo, demoraria 15 anos para pagar o débito tributário de R\$ 26,40 milhões, se tiver crescimento de receita igual à TJLP; de 133 anos, considerando-se uma TJLP de 11% e crescimento de receita de 5% ao ano. A referência à palavra “quase” na sentença “é quase uma anistia” é com certeza excessivamente cautelosa. Porque é na verdade uma anistia, mal disfarçada de moratória, o que foi disciplinado pela lei nº 9.964/00. Ao pretender condicionar a continuidade do processo penal à conquista de fato que só pode ser implementado pelo devedor, a lei estabelece verdadeira “condição postestativa” ao réu, que pode – conforme o seu interesse e conveniência – fazer com que o pagamento do débito demore mais de 12 (doze) anos, limite de prescrição para o esquecimento jurídico do fato criminoso. E de que adiantará suspender uma ação penal por 100 (cem) anos? E depois de suspenso o curso da ação penal, não se dirá que o prazo máximo de suspensão, ante o silêncio da lei, será aquele mesmo prazo de prescrição, uma vez que a imprescritibilidade da punição de determinados crimes parece ter foro constitucional e taxativo? São dúvidas que surgirão sobre esse terreno. (...) Nem chega a ser moratória tributária, em seu sentido pleno, o sistema da lei do Refis, já que conceitualmente a moratória exige prazo certo, sob pena de violação literal ao art. 153 do Código Tributário Nacional. (...) Parece óbvio, mas é conveniente lembrar, com Aliomar Baleeiro, que “O discricionarismo do legislador, competente para instituir o tributo, é limitado quanto à moratória. Não pode concedê-la por tempo indefinido, nem incondicionalmente, se em caráter individual. Geral ou individual, deverá ter prazo prefixado”. (BALEIRO, Aliomar, *Direito Tributário Brasileiro*, 10ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1986. p.153). (...) E há outro valor a considerar, que a hipótese de extinção pelo parcelamento pode conter uma “promoção” (incentivo) da criminalidade tributária. Parece que ela pode fazer com que o agente veja na ‘fraude’ um investimento, através do qual deixa de honrar com seus compromissos e de agir com lealdade ao Estado, e, se por acaso vem a ser descoberto pelo Fisco ou pela polícia, então resolve pagar, em pequenas parcelas (e a perder de vista, pois a lei nova do Refis sequer cogita prazo para a moratória), sem o risco de receber sequer a censura criminal. Entre uma interpretação que pode favorecer a expansão da criminalidade, e uma outra que privilegia o valor tutelado pela lei penal (a lealdade para com a sociedade, de modo que cada um pague aquilo que deve), deve ser privilegiada a última. (...) Pode o legislador disfarçar verdadeira anistia em moratória infinita? Entende-se o controle de constitucionalidade à produção do ato legislativo, se ele estiver visivelmente maculado por ofensa a princípio constitucional? A resposta deve ser positiva à última questão, pois do contrário, o princípio constitucional seria mero adereço da Carta Política, que de nada serviria para a proteção do cidadão, nem se pode dizer que – não conhecendo do benefício disfarçado da lei – o Judiciário legislará positivamente. Do contrário, o Judiciário limitar-se-á a expungir do corpo da lei algo que ela não pode conter, porque vazado em termos ambíguos, astutos, que disfarçam coisa diversa do que nela é denominado. Nem se alegue que a eficiência faria o dispositivo vestir-se de constitucionalidade. (...) Será quase-moratória, quase-anistia, ou quase improbidade grave de que gerou e promoveu a disciplina do Refis? Seja o que for, na prática o efeito será de uma esponja disfarçadamente passada sobre fatos que eram e ainda são tidos como delituosos. É pois inconstitucional a lei nº 9.964/00, em seu art. 15, à luz

do que disciplina o art. 37 da Constituição Federal, razão por que não constitui óbice ao normal seguimento da ação penal a pretendida causa de suspensão do processo. (sic)¹¹⁷

Um exemplo cristalino de norma editada com o propósito escancarado de evitar que tenha eficácia real é a lei que instituiu e regulamentou a atual Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira e o antigo Imposto Provisório sobre Movimentações Financeiras.

Visando a socorrer o nível do caixa da seguridade pública, na época extremamente abalado, o governo propôs ao Congresso Nacional, em 1996, criar uma contribuição social provisória, que incidiria automaticamente sobre todas as movimentações bancárias, crédito e débito, efetuadas no país.

Durante a discussão do projeto no parlamento, lembrou-se que a realização de um controle sobre todos os movimentos financeiros por parte da Receita Federal exporia a grande verdade: cerca de 40% do PIB transita pela marginalidade, e nesse caso, os valores sonegados poderiam ser identificados.

Então, para que a exação fosse aprovada o governo fez um acordo com os parlamentares: a lei que a regulamentasse expressamente proibiria a Receita Federal de utilizar os dados ali recolhidos, para a fiscalização de outros tributos.

Assim foi feito. A “contribuição provisória sobre movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira”, foi instituída pela Emenda Constitucional nº 12, de 15.08.96 (depois prorrogada pela Emenda nº 21, de 18.03.99). Anteriormente conhecida pela sigla IPMF, depois CPMF. E a lei que as regulamentou, a lei nº 9.311, de 24.10.96, trouxe o artigo 11, dizendo no *caput* que “Compete à Secretaria da Receita Federal a administração da contribuição, incluídas as atividades de tributação, fiscalização e arrecadação”. E no § 3º estabelece: “A Secretaria da Receita Federal resguardará, na forma da legislação aplicada à matéria, o sigilo das informações prestadas, vedada sua utilização para constituição, do crédito tributário relativo a outras contribuições ou impostos.”

¹¹⁷ Trabalho expressamente disponibilizado pelo autor aos membros do Ministério Público Federal, quando ainda em texto original e sem título.

Essa absurda situação perdurou por mais de quatro anos. Somente em 09.01.2001, após o país ter enfrentado duas delicadas crises financeiras internacionais, ter sido obrigado a fazer uma maxidesvalorização da moeda e um empréstimo junto ao Fundo Monetário Internacional para poder saldar compromissos externos de curto prazo, é que o governo, comprometido com os credores da dívida externa a cumprir rigorosas metas de redução do *deficit* público, conseguiu aprovar no parlamento a mudança desse dispositivo e eliminar a vedação¹¹⁸. E ainda assim só conseguiu isso em função de um esforço pessoal do Secretário da Receita Federal, Everardo Maciel, que espalhou na imprensa os escandalosos números da sonegação e da marginalidade tributária mencionados no item 2.2 (Capítulo 2, desta Segunda Parte) fazendo com que os congressistas fossem obrigados a enfrentar o *lobby* dos grupos econômicos, sob pena de se verem jogados contra a opinião pública.

Outros exemplos claros temos nas Instruções Normativas da Receita Federal que disciplinam o controle da fiscalização sobre as mercadorias que são importadas.

Em 1996, implantou-se o SISCOMEX, sistema eletrônico integrado, onde se registra todo o comércio exterior do país.

Até então, o desembaraço aduaneiro na importação era feito com a entrega dos formulários de papel denominados “Declarações de Importação” nas alfândegas, pelos donos das mercadorias (ou seus representantes), quando elas chegavam aos locais de desembarque.

Depois, os Auditores-Fiscais a quem eram distribuídas as DIs, realizavam um exame na documentação, e uma verificação física na mercadoria, que era mais ou menos criteriosa, segundo sua própria análise, que levava em conta a natureza da mesma, seu valor e o histórico da empresa importadora, entre outros fatores particulares, só aferíveis caso a caso.

Ocorreu que com a implantação do SISCOMEX, tanto o Auditor-fiscal, como os próprios chefes das repartições aduaneiras, perderam, de forma quase absoluta, a discricionariedade de que dispunham para realizar a fiscalização.

¹¹⁸ Art. 1º da lei nº 10.174, de 09.01.2001.

Acompanhando a evolução tecnológica, e adequando-se à realidade do incremento do comércio exterior, a Declaração de Importação passou a dar-se por meio de registros eletrônicos, ou seja, o interessado apenas “informa” os dados da importação no sistema integrado de dados e entrega a nota fiscal e o conhecimento de carga.

A Instrução Normativa nº 69, de 10.12.96, estabeleceu que a partir daí a declaração seria selecionada para um de três canais de conferência: o verde, onde a mercadoria é automaticamente desembaraçada, sem qualquer exame, o amarelo, aonde se olham apenas os documentos; e o vermelho, onde se faz conferência documental e física.

O problema é que, conforme prescrevia o artigo 20, essa seleção dar-se-ia pelo próprio SISCOMEX, e não pelos fiscais. E o sistema obedece a limites e critérios estabelecidos pela direção da Receita Federal, em Brasília, que valem então para todos os recintos alfandegados do país (portos, aeroportos, entrepostos, estações aduaneiras), independentemente da característica primordial das cargas desembaraçadas em cada local.

Dessa forma, mesmo que suspeite da irregularidade de certa operação, os fiscais ficam impossibilitados de averiguá-la, pois o sistema encaminha o desembaraço automaticamente.

Acontece que, pelos critérios utilizados, mais de 90% das importações são dirigidas para o canal verde, e liberadas sem nenhuma fiscalização, utilizando-se tão somente os dados informados pelos interessados quanto à quantidade, peso, natureza e valor das mercadorias, fazendo então sobre isso incidir os tributos aduaneiros.

Obviamente que isso deixou o campo aberto para a perpetração de toda espécie de fraude. Sabendo que a possibilidade de serem autuados é mínima, quantidade enorme de pessoas e firmas passaram a dedicar-se à importação. E assim, quando se realiza uma *blitz* ou operação pela polícia, Receita, ou órgãos outros de fiscalização, como o setor sanitário, sobre mercadorias e operações em trânsito ou trâmite pelas aduanas, o índice de detecção de fraudes é altíssimo.

Os artifícios utilizados são os mais variados, e vão desde a mais simples informação no SISCOMEX, de que a quantidade de mercadorias importadas é menor do que a que realmente é, passam pelo subfaturamento, e vão até à nominação enganosa da carga, como o caso de uma empresa que construiu uma enorme fábrica de fachada em São José dos Pinhais, no Paraná, para encobrir o fato de que se tratava apenas de um depósito para mercadorias a serem introduzidas no país pelo Porto de Paranaguá. Em alguns casos, por exemplo, essa empresa, informava que uma DI referia-se a um *container* que trazia 3 mil correntes de bicicleta, quando em verdade, carregava 23 mil bicicletas inteiras desmontadas.¹¹⁹

Essa realidade é extremamente perversa para com a arrecadação federal dos impostos incidentes sobre o comércio exterior, e talvez mais gravosa ainda para a arrecadação de tributos internos, pois sem dúvida funciona como fator de inibição ao desenvolvimento da indústria nacional.

Uma descrição mais aprofundada desse problema já foi feita no capítulo anterior.

O que não se sabe, embora se suspeite, é a verdadeira razão pela qual todo o sistema foi centralizado em Brasília. Já se sustentou que isso aconteceu porque grupos interessados em facilitar o ingresso no país de certas mercadorias, ou em beneficiar determinados setores ou empresas, queriam retirar o poder dos fiscais que trabalham nas aduanas e agem de forma independente, tudo para viabilizar grandes e continuados negócios.

De fato, o governo já por várias vezes alterou a Instrução Normativa de 1996, mas nunca no sentido de transferir a fiscalização para a realidade das alfândegas, ao contrário, mantendo sempre a concentração do poder no âmbito da direção nacional da Receita.

O artigo 20 da Instrução Normativa 69/96, foi depois alterado pelo artigo 55 da Instrução Normativa nº 16, de 16.02.98. Outra Instrução Normativa, a de nº 111, de 17.09.98, também disciplinou o regime, mas manteve a mesma sistemática.

¹¹⁹ V. autos da ação criminal nº 97.10484-2 da 1ª Vara Federal Criminal de Curitiba-PR.

E assim a distância entre o que trazem os *containers* e o que é informado no SISCOMEX e declarado nas alfândegas persiste no dia a dia dos portos e aeroportos nacionais. Qualquer conferência um pouco mais criteriosa que os métodos do governo pode detectar isso. Mas não há vontade política para mudar a situação.

E não é só na área aduaneira que o Estado age por meio de “instruções normativas” do Secretário da Receita Federal para dispensar o pagamento de tributos, criar privilégios ou facilitar a sonegação.

Um escandaloso exemplo é o caso da Instrução Normativa nº 67, de 14.07.98.

O caso é bem explicado pelo Procurador da República Jefferson Aparecido Dias, na petição inicial de ação civil pública que propôs, visando a anulá-la:

Os açúcares de cana, com fundamento na lei nº 8.383, de 30/12/1991 e Decreto nº 420, de 13 de janeiro de 1992, passaram a ser tributados pelas alíquotas de 18% e de 9%, conforme o caso, exceto os açúcares produzidos pelos estabelecimentos industriais localizados nas áreas de atuação da SUDENE e SUDAM, os quais detinham o benefício de isenção para as suas respectivas saídas. Tal legislação, vista por ilegal (leia-se inconstitucional) pelos industriais das regiões não compreendidas nas regiões da SUDENE E SUDAM, por não observar o princípio constitucional da isonomia e da uniformidade geográfica da tributação, bem como, por entenderem ferir o requisito da essencialidade do IPI, foi questionada judicialmente. Em razão deste questionamento judicial, em suma, contra a incidência tributária, os estabelecimentos industriais de açúcar passaram a praticar situações contrárias à legislação impugnada, quais sejam:

1ª - embora entendendo ilegal a incidência tributária, alguns estabelecimentos industriais destacaram o IPI em seus documentos fiscais, cobrando-os dos destinatários, que efetivamente arcaram com o ônus financeiro do tributo, não o recolhendo para os cofres públicos, ou;

2ª - outros, não destacaram o IPI em seus documentos fiscais, não os cobrando dos seus destinatários, ficando, esses estabelecimentos industriais, responsáveis pelo pagamento do IPI, caso sucumbissem na ação judicial proposta. (sic)¹²⁰

Pois bem, algumas decisões judiciais foram favoráveis aos industriais e usineiros, mas na maioria dos processos o Judiciário acabou por reconhecer a constitucionalidade da fixação de alíquotas diferenciadas, visto que a finalidade seria garantir um preço final nacionalmente unificado para o açúcar, alimento essencial.

¹²⁰ Autos nº 2000.61.11.004241-5 da 1ª Vara Federal de Marília - SP

Mas o fato é que, mesmo antes que definitivamente se decidisse a questão, o Secretário da Receita Federal fez expedir a Instrução Normativa nº 67/98, que determinou, o seguinte, nas palavras de JEFFERSON:

- (...) a). aqueles estabelecimentos que procederam conforme o item 1 acima, devem recolher o IPI cobrado de terceiro, e aproveitar valor idêntico, como crédito para servirem de objeto para compensação com quaisquer débitos existentes, entendendo, equivocadamente, tratar-se de restituição, conforme se depreende do parágrafo único do art. 2º da IN;
- b). aqueles que procederam conforme o item 2 acima, tiveram seus comportamentos convalidados pelo art. 3º da citada IN.

Ora, assim agindo, diz o Procurador, “(...) o Secretário da Receita Federal, apesar da dúvida quanto à constitucionalidade da referida lei, emitiu uma instrução normativa que concedeu remissão tributária (...)”.

Prosseguindo, no embasamento do pedido da ação civil pública, conclui então, obviamente, que “(...) a remissão tributária somente poderá ser concedida por lei específica, ato formal do Poder Legislativo, ou por ele apreciado e corroborado, na hipótese da utilização de medidas provisórias”.

O favor concedido aos industriais e a benevolência com que a Receita Federal tratou os contribuintes do IPI acabou também por influir nas próprias decisões da justiça, que julgava as impugnações por estes deduzidas. Então, em muitos processos onde poderia inclusive sair-se vencedora em juízo, a Fazenda Nacional colheu decisões contrárias, como no caso do Mandado de Segurança nº 447.882-2/94-PR, julgado no Tribunal Regional Federal da 4ª Região, aonde foi vencedor o voto da juíza Tânia ESCOBAR, que dizia o seguinte:

(...) nesse contexto, e considerando que a própria administração fazendária, não obstante a existência de precedentes judiciais sobre a matéria a ela favoráveis, abriu mão da cobrança do IPI devido nas saídas de alguns tipos de açúcares, reconhece-se a perda do objeto da ação relativamente aos açúcares e aos períodos abrangidos pela referida norma, pois se a própria fazenda renunciou ao recebimento do seu crédito, não cabe ao judiciário decidir em sentido contrário.

E o certo é que, os casos nos quais se detecta o favorecimento do Estado à desobediência fiscal, não são somente próprios de uma época ou de um governo em específico. Acontecem sazonal e permanentemente ao longo da história, embora talvez se possa identificar determinados momentos como sendo mais férteis à alimentação da marginalidade.

No final do ano 2000, por exemplo (28 de dezembro), publicou-se a trigésima quinta edição da medida provisória nº 2.088, que trouxe, por capricho do advogado-geral da União, e tudo com a finalidade de frear a atuação do Ministério Público Federal na perseguição à corrupção estatal e ao conseqüente cometimento de fraudes fiscais destinadas à “lavagem” do dinheiro obtido por meio dos negócios escusos realizados com o Estado, que no momento atingia grandes empresários do Rio de Janeiro, a filha de Senador da República por Santa Catarina, e também o filho do Presidente Fernando Henrique Cardoso, por envolvimento em malversação de dinheiro público brasileiro para a construção de uma pavilhão em uma feira na República da Alemanha; uma tentativa vergonhosa, de emendar a lei nº 8.429, de 02.06.92, que define os atos de improbidade administrativa, fazendo inscrever ali, também como ato ímprobo, a propositura de ação civil ou instauração de procedimentos investigatórios considerados “temerários”.

A nova configuração da “lei da improbidade administrativa” como é conhecida, dada pelo artigo 3º daquela medida provisória, também autorizava o réu a, nos mesmos autos, em reconvenção, ou por ação autônoma, suscitar a improbidade do agente público proponente da ação configurada como temerária. Ainda, dizia que, a pedido do réu, o juiz ou tribunal que considerasse a ação “manifestamente improcedente” condenaria o agente público proponente da ação a pagar-lhe multa não superior ao valor de R\$ 151.000,00, sem prejuízo das demais penalidades.

Essa nova configuração legal, em verdade, impedia de forma velada ao Ministério Público, instituição independente criada na constituinte de 1987, o exercício da fiscalização dos atos de governo e dos negócios por ele mantidos com grupos econômicos ligados por laços partidários e familiares com seus integrantes.

Nesse caso, o ato foi tão criticado pelo próprio Ministério Público Federal, pela imprensa e pela opinião pública em geral, que o governo se viu forçado a recuar em apenas duas semanas, e novamente, como já acontecera em 1997, no caso da “suspensão” da punibilidade dos crimes contra a segurança social, retirou o dispositivo na reedição da medida provisória.

O uso e o abuso das medidas provisórias, aliás, constituem outra enorme contribuição dos governos e do parlamento para a desorganização do sistema tributário brasileiro.

Instituto criado em 1988 com o fim de proporcionar agilidade ao Estado em casos de “relevância e urgência”, já que o constituinte pretendia sepultar os antigos decretos-leis, estandartes do regime autoritário militar, utilizados muitas vezes como instrumento de exercício unilateral do poder, a medida provisória foi, tão logo promulgada a Carta Magna, descoberta pelo Executivo como meio ainda mais eficiente que o antigo instituto, para legislar em benefício de seus mais casuísticos interesses, já que a Constituição não explicitou uma limitação sobre as matérias que podiam ser por ela versadas.

Desde então, esse veículo vem sendo usado com crescente ousadia, desafiando todas as regras da moral política, convertendo-se de exceção em regra e avançando por campos que deveriam estar absolutamente cobertos pelos princípios constitucionais da anterioridade e legalidade estrita.

Por meio de medida provisória, e aproveitando-se da falta de regulamentação, o governo passou a majorar alíquotas, expandir bases de cálculos e instituir tributos, atos esses inimagináveis para quem faz uma interpretação pura do texto constitucional, porque obviamente constituem-se em afronta ao estado de direito como um todo.

Conforme ensinamento de Betina Grupenmacher,

Incluídos, em número cada vez maior nos diplomas políticos, os princípios tributários refletem, igualmente, as variações que modelam os princípios constitucionais em geral. Tudo isso gera, não apenas, princípios tributários, mas princípios tributários

hierarquizados, ou seja, diferenciados, por sua importância, pela dimensão de sua eficácia. Relativamente às Constituições contemporâneas, não há, na doutrina, entendimento uniforme a propósito dos princípios constitucionais tributários. Parece-nos, no entanto, que de todos os princípios, no Direito Brasileiro, predomina, relativamente aos tributos, o da legalidade, ou como querem alguns, o da estrita legalidade. Assim é, porque todos os outros princípios, expressos ou implícitos, somente podem ter eficácia na medida em que se submetem à regra fundamental da legalidade.¹²¹

Mas o que vimos é que, algumas vezes, Fernando Collor e Fernando Henrique Cardoso chegaram até mesmo a pretender mexer em tipos penais através desses atos unilaterais.

O parlamento, é verdade, teve crucial participação nesse abuso, pois somente em 11 de setembro de 2001, quase treze anos após a promulgação da Constituição, conseguiu promulgar, através de uma Emenda Constitucional, o que seria a regulamentação do art. 62 do texto original.

Durante esse longo hiato, aceitou passivamente a operância legislativa do Executivo, que lhe usurpava grande parte das funções típicas.

Aliás, é preciso dizer que a edição da Emenda Constitucional nº 32 não altera definitivamente o quadro, pois, em verdade, o parlamento deixa-se monitorar pelo Executivo mesmo quando, aparentemente, está exercendo em plenitude o poder de legislar. Sabemos que, de fato, em todo o período que se seguiu a 1988, a chancela da liderança do governo nas casas legislativas é elemento fundamental para que qualquer projeto seja aprovado.

Adiante, procuraremos demonstrar que também o Poder Judiciário deu sua efetiva contribuição para essa situação de caos, que muito contribuiu para o descrédito do sistema brasileiro de tributação.

Não faltaram, é verdade, manifestações doutrinárias que a questionassem.

Podemos emprestar as palavras de José Roberto VIEIRA, para dizer que:

(...) certamente conspurcado, pela enxurrada sem fim de medidas provisórias o Princípio da Moralidade Pública.

¹²¹ Betina Grupenmacher, *Eficácia e aplicabilidade das limitações constitucionais ao poder de tributar*, p. 55.

Mais do que ameaçado, vilipendiado o Princípio da Tripartição de Funções (Constituição, artigos, 2º, e 60, § 4º, III).

E quando criado tributo, ou majorado fora das mencionadas exceções, por medida provisória, resta contundido o Princípio da Legalidade Tributária (Constituição, artigos 5º, II, e 150, I), pela completa ausência do prévio consentimento popular, pelo abandono de prévia representação, pela renúncia à idéia secular da autotributação; donde também feridas as noções fundamentais de representatividade e soberania popular, atributos essenciais do Princípio da República (Constituição, artigos 1º; 34, VII, a; e 60, § 4º, II). Mais: uma eventual utilização desses instrumentos de urgência para instituir tributo novo, ou majorar os existentes, excetuados, quanto à majoração os do artigo 153, § 1º (II, IE, IPI e IOF), constituiria flagrante atentado ao Princípio da Anterioridade (artigo 150, III, b). E mais ainda: como Legalidade e Anterioridade colaboram decisivamente no instaurar e manter a segurança nas plagas tributárias, é irrecusável que o seu desrespeito perpetrado nítido menosprezo ao Princípio da Segurança Jurídica (Constituição, artigo 5º, *caput*). Do que resulta incensuravelmente aplicável às medidas provisórias o juízo acerca dos antigos decretos-leis, de que a segurança jurídica do contribuinte “...foi seriamente comprometida” (JOSÉ FRANCISCO REZEK) e “...vem sendo alijada” (DIVA PRESTES MALERBI) pelo mau uso dessa figura. Tais violações, porque dirigidas a princípios constitucionais – normas jurídicas especialmente qualificadas, exercendo função de grande relevo axiológico no seio do ordenamento – desenham um horizonte sombrio para o estado brasileiro, colocando em dúvida o seu grau de civilização, já que “*Quanto mais segura uma sociedade, tanto mais civilizada*” (GERALDO ATALIBA); e questionando inclusive a efetividade mínima do seu sistema jurídico, de vez que “*O direito é por excelência, acima de tudo, instrumento de segurança*” (GERALDO ATALIBA)¹²². (Grifos do autor).

Ora, um país que assiste todas as semanas à divulgação das mais variadas espécies de golpes, escândalos, desvios ou desmandos praticados por administradores ou políticos contra o patrimônio público, e que se vê, ao mesmo tempo, espoliado cada vez mais por aumentos na carga de tributos, através de veículos normativos absolutamente desconformes com a ordem constitucional, não se pode sentir estimulado a contribuir para o Estado.

Os fatores aqui elencados são apenas alguns do conjunto que resulta em uma força que os poderes públicos aplicam sobre o sistema tributário, empurrando-o para um ou outro lado, sempre com o objetivo de evitar sua incidência sobre determinadas bases econômicas, titularizadas por específicos grupos ou categorias econômicas e políticas, na busca da realização de seus interesses particulares. Uma pesquisa mais profunda e demorada, por certo, maior número ainda encontraria.

¹²² José Roberto Vieira, *Medidas provisórias em matéria tributária: As catilinárias brasileiras*, p. 320-321.

E alguns movimentos, inclusive, podem estar escondidos de maneira tão engenhosa nos meandros do dia-a-dia dos atos e negócios de governo que dificilmente são ou serão detectados, tanto por estudos e investigações acadêmicas, quanto por quaisquer organismos, públicos ou privados, interessados no saneamento do Estado brasileiro.

3.3. Deficiências dos instrumentos de administração tributária

Além da contribuição voluntária, ou pelo menos que se pode presumir facilmente como voluntariamente destinada a favorecer a marginalidade fiscal, como é o caso dos exemplos de produção legislativa citados, outras manifestações na atuação do Estado e dos governos podemos vislumbrar como fomentadoras de um campo fértil à sonegação fiscal.

E a deficiência do aparelho de fiscalização e arrecadação tributária é um deles.

Ao longo da história, a administração fiscal no Brasil já passou por fases bastante distintas, e portou as máculas próprias do momento político e econômico pelo qual passava, primeiro como Colônia, depois como nação independente.

Sabemos que as primeiras repartições tributárias, denominadas Provedorias da Fazenda Real, foram aqui criadas já no início da colonização, com a concessão das capitanias hereditárias.

Tivemos depois o Erário Régio e o Tesouro Nacional do Império.

Com a proclamação da República passaram a incrementar-se também as repartições provinciais, e posteriormente órgãos de rendas locais.

A evolução do sistema de previdência pública também fez surgir um aparelho específico para fiscalização e arrecadação das contribuições, que com o tempo foi adquirindo crescente importância¹²³.

A atual Secretaria da Receita Federal, criada no final da década de sessenta, consolidou num único órgão as atividades de tributação, fiscalização e arrecadação, dos impostos e contribuições federais, reunindo os antigos Departamento de Rendas Internas, Departamento do Imposto de Renda e Departamento de Rendas Aduaneiras.

Várias são as deficiências dos sistemas atuais de administração tributária, e não será aqui feita uma análise desse problema, mas sinteticamente podem-se apontar algumas, que causam efetivo prejuízo à eficiência do sistema tributário.

Há um baixíssimo nível de integração entre a Receita Federal e os fiscos estaduais e municipais. Embora já em 1966, o CTN, pelo seu artigo 199 prescrevesse que a Fazenda Pública das três esferas políticas deveriam ajudar-se mutuamente, a verdade é que os recursos capitalizados por uma das esferas são pouquíssimamente utilizados pelas outras, até pela falta de material humano que permita a formação de departamentos destinados exclusivamente a fazer cruzamento de dados.

E embora haja um considerável contingente de agentes fiscalizadores, se somássemos todos os fiscais (federais, previdenciários, estaduais, municipais), a verdade é que eles trabalham de forma autônoma e descoordenada.

Normalmente, quando uma empresa se dirige para as raias da marginalidade, todos os tributos são de alguma forma sonegados, portanto um trabalho de um fiscal que levanta o pagamento de contribuições previdenciárias poderia ao mesmo tempo identificar fraudes no IPI, por exemplo, mas não é isso que acontece.

Na Receita Federal, é comum vermos as entidades de classe dos Auditores-Fiscais e dos Técnicos reclamarem que o quadro funcional, desde a criação do órgão, vem diminuindo de forma constante e progressiva, se consideradas as relações entre a

¹²³ Informações sobre a evolução histórica da administração tributária no Brasil estão disponíveis no *site* da Secretaria da Receita Federal: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/sobresrf/historic.htm&Titulo=Hist>> Acesso em 12maio01, p. 01.

quantidade de fiscais e o número de empresas ou contribuintes e o número de fiscais em relação ao PIB.

Realmente, é verdade que o percentual de empresas que algum dia já receberam a visita de um fiscal de tributos é mínima. E a possibilidade de que elas sejam revisitadas em um prazo curto é menor ainda. Daí porque os marginais sabem da dimensão do risco que assumem, e mesmo empresários que mantêm negócios regulares, sabem que por determinados períodos a sonegação é compensadora.

Na área aduaneira, o *deficit* no número de agentes fiscais faz-se ainda mais visível. Na Ponte da Amizade, em Foz do Iguaçu-PR, por exemplo, um dos maiores pólos do comércio “formiga” do mundo, apenas dois fiscais são mantidos 24 horas em plantão. O restante da fiscalização é feita em dias de pico. O resultado disso é que 95% dos veículos que circulam entre Foz e Ciudad del Este não são vistoriados.

Além disso, há no serviço público brasileiro uma realidade intrigante. Os servidores públicos possuem um sistema de previdência totalmente financiado pelo Estado, que lhes garante aposentadoria com proventos integrais, para que não precisem trabalhar após o encerramento de seus serviços estatais e para que, durante o exercício profissional, não se corrompam na busca da formação de um patrimônio que lhes garanta o futuro.

Apesar disso, não há qualquer proibição de que, após iniciarem o gozo do benefício da aposentadoria, os servidores, mesmo vitaliciamente vinculados às folhas de pagamento do Estado, passem a desenvolver qualquer tipo de atividade, inclusive prestando assessoria e apontando caminhos para que os contribuintes ingressem na marginalidade, utilizando-se, muitas vezes, de informações que foram adquiridas nos tempos em que exerceram o *munus* público.

Vários atos de governo, consubstanciados em dolosa descontinuidade de orientação administrativa, ao longo da história, podem ser relacionados como causadores de efetivos prejuízos à administração tributária. Como exemplo podemos citar o loteamento das funções de confiança realizado com a instalação do governo de José Sarney, em 1985, quando cargos de Superintendentes e Delegados da Receita

Federal foram distribuídos aos partidos integrantes da coalizão vencedora, que por sua vez ali colocaram políticos que nenhuma ligação tinham como o órgão, causando-lhe um enorme prejuízo e retrocesso no conjunto organizacional que se vinha montando há quase vinte anos. Afinal, um político que ocupa um cargo como esses não terá como agradar eleitores e correligionários se incrementar as atividades do órgão, pelo contrário, somente a contenção dos fiscais pode trazer benefícios eleitorais.

Mais tarde, no início dos anos 90, o terror espalhado entre os integrantes das carreiras do serviço público pelo Presidente Fernando Collor e seu secretário João Santana fizeram com que centenas de Auditores se aposentassem, mesmo com proventos proporcionais, levando consigo altos investimentos em qualificação feitos pelo Estado, e deixando a Secretaria da Receita Federal desprovida de grande parte de sua memória, coisa que levou tempo para ser recuperada.

É de se dizer que parte da facilidade que os contrabandistas encontram para realizar as operações mencionadas no item 2.2. do Capítulo 2, deve-se ao irrisório número de fiscais e agentes aduaneiros presentes nos portos e aeroportos, se considerarmos o volume do comércio exterior que já se pratica no país. E vemos uma realidade ainda pior quando analisamos o contingente e os instrumentos utilizados na fiscalização ao longo da extensão das fronteiras terrestres.

Outra dificuldade que a máquina arrecadadora encontra é o burocrático e lento processo administrativo de impugnação e julgamento de autos de infração.

No âmbito federal, o Processo Administrativo Fiscal pode percorrer até três instâncias, e um longo período de tramitação em cada uma. Após isso, em face do princípio da inafastabilidade da prestação jurisdicional, insculpido no art. 5º, XXXV, da Constituição, se o contribuinte não tiver obtido sucesso na esfera administrativa, poderá recorrer ao Poder Judiciário, onde uma medida liminar poderá suspender a exigibilidade do crédito, o que protelará a efetivação da cobrança por outros vários anos. No dia em que se inscreve o débito em dívida ativa, muitas das empresas autuadas sequer existem mais.

Então vemos que muitas vezes o já difícil trabalho da fiscalização, mesmo que finalizado, e que tenha resultado em um auto de infração e na constituição de crédito, torna-se inócuo, em face da dificuldade para cobrança, fazendo com que o efetivo ingresso de receita ocorra em níveis muito inferiores aos montantes das autuações.

Os Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda são também um ponto negro na estrutura da administração tributária.

São compostos de várias câmaras e formados por representantes da Fazenda e por representantes de entidades de contribuintes, como Federações de Indústrias e de Comércio.

A idéia é que essa representação e interação resulte em justiça fiscal. Os representantes da Fazenda são normalmente funcionários do Ministério. Ocorre porém que os conselheiros indicados pelos contribuintes são mal remunerados pelo Estado, e muitas vezes deslocam-se até Brasília às custas de suas próprias entidades.

Isso sem dúvida torna difícil um julgamento imparcial, pois ficam expostos a pressões. Mais do que isso, em alguns julgamentos vê-se notoriamente a intenção de favorecer o contribuinte, decidindo-se contrariamente ao teor dos autos.

Logo, um trabalho bem feito pelo Auditor-Fiscal, uma decisão técnica da Delegacia de Julgamento, pode acabar perdida na manipulação, por parte de empresários e contribuintes inescrupulosos, de conselheiros descompromissados com o interesse público.

Questões controvertidas, como a do sigilo bancário, por exemplo, apreciadas com inadequação pelo Poder Judiciário, como diremos no item seguinte, podem ser encampadas com menos critério técnico ainda por esses tribunais administrativos.

Já não poucas vezes, o Ministério Público Federal, tendo tomado conhecimento de decisões absurdas, onde a violação da justiça era óbvia, teve que intentar ações civis públicas para anular decisões dos Conselhos de Contribuintes.

Muitos outros problemas ainda podem ser citados. Já em 1987 falava Carlos VAZ da inexistência de um bom relacionamento fisco-contribuinte e da deficiência da orientação fiscal. Não temos, em nenhuma das esferas, um programa amplo de esclarecimento das obrigações tributárias.¹²⁴

No âmbito da Receita Federal, basta-nos dar uma olhada nas filas de espera dos saguões das repartições nas grandes cidades, para verificarmos a dificuldade que o contribuinte encontra para obter informações e ter qualquer acesso à administração tributária. Ou seja, muitas vezes, o cidadão enfrenta enormes dificuldades para poder pagar um tributo.

Visível também que o excesso de livros e documentos fiscais, a complexidade das “obrigações acessórias”, a quantidade de datas de vencimentos das diversas exações, bem como a falta de interligação entre os bancos de dados e cadastros mantidos pelas diversas Fazendas, exigindo repetidamente informações dos contribuintes, é fator de ineficácia do sistema tributário.

3.4. A contribuição do Poder Judiciário

Se podemos visualizar, em ações de governo e na produção do Poder Legislativo da União, movimentos que vêm ao encontro dos interesses daqueles que buscam permanecer à margem da incidência das normas do sistema tributário, também é verdadeiro que podemos identificar nas decisões e orientações do Poder Judiciário consideráveis contribuições para a desobediência tributária.

A formação do ordenamento jurídico e do sistema judiciário brasileiro, desenvolvida a partir de fundamentos dos sistemas romanistas-continentais europeus, não havia permitido até 1988 que o poder judicial pudesse interferir de forma consistente na administração do Estado. O regime monárquico, a difícil evolução da democracia no país e as constantes recaídas em períodos de autoritarismo, também não

¹²⁴ *Op. cit.*, p. 93 e 94.

havia propiciado aos juizes a possibilidade de participarem efetivamente do aperfeiçoamento do sistema tributário até então.

Em 1988, como já dito, houve um alargamento das obrigações do Estado, uma extensão do sistema de seguridade pública, e por consequência um aumento da carga tributária.

A par disso, o constituinte dedicou especial cuidado à garantia dos direitos dos cidadãos, e inseriu no texto a previsão para pleno acesso ao Poder Judiciário, vedando à lei estabelecer empecilhos à judicialização de qualquer litígio surgido entre particulares ou entre particulares e o próprio Estado.

Eis aí a questão. Essa combinação do aumento da carga tributária com o direito de pleno acesso à justiça, propiciou o surgimento no Brasil de uma verdadeira indústria do questionamento judicial dos atos de governo, especialmente aqueles relativos à imposição tributária.

Grandes escritórios especializaram-se na advocacia exclusiva de causas tributárias, fazendo uma advocacia de massa, ou seja, espalhando a mesma petição inicial para ser repetitivamente utilizada pelos contribuintes no país inteiro, inundando assim os protocolos do Judiciário com questionamentos iguais. Muitos juristas passaram a escrever teses sobre a inadequação de certas exações, e tivemos até mesmo o caso de magistrados que ganharam notoriedade propagando hipóteses em que o judiciário deveria proferir decisões contra a União ou os Estados.

E esses movimentos encontraram, especialmente na Justiça Federal, um ambiente bastante favorável às suas pretensões. Numerosas teses converteram-se em julgados, que percorreram todas as instâncias até encontrarem a definitividade, tendo o governo sucumbido em casos importantes, que implicaram consideráveis reduções na arrecadação tributária.

Acontece que, a despeito de ter-se constituído em inestimável foro de preservação dos direitos dos contribuintes, e de funcionar como um freio para os abusos, ilegalidades e artifícios usados pelo Estado em sua mania de buscar aumentar a arrecadação pelo critério simplório do aumento de alíquotas e de constantes investidas

sobre a mesma base de contribuintes, sem se dedicar a expandi-la em direção àqueles que se mantêm, inclusive utilizando-se de sua força política, à margem das incidências; a Justiça Federal passou assim a representar também, um valiosíssimo instrumento de subterfúgio ao cumprimento das obrigações tributárias.

Isso porque montou-se um sistema em que os escritórios se dedicavam a realizar estudos sobre aspectos, características e detalhes das normas impositivas e a deduzir em juízo pedidos para que fossem declaradas inconstitucionais, em face dos vários princípios, de ordem geral ou específicos sobre a tributação, constantes do texto magno de 1988.

As interpretações extensivas sobre esses princípios viabilizam a concessão de ordens liminares, sob o argumento de que, havendo *fumus boni juris*, ou plausibilidade jurídica na pretensão dos demandantes de deixar de submeter-se a certos tributos, é conveniente que deixem de pagar até a decisão final, pois do contrário, se continuassem pagando, poderiam sofrer danos irreparáveis, consubstanciados no surrupiar de seu patrimônio pelo Estado, o que em muitos casos impediria o desenvolvimento de empreendimentos a ponto de decretar sua morte. Melhor então seria que o Estado deixasse para fazer as cobranças após o Judiciário decidir definitivamente sobre a constitucionalidade ou a legalidade das exações.

E a concessão dessas liminares suspensivas da exigibilidade dos tributos passou a ser praxe, de forma tal que, mesmo que os questionamentos fossem depois julgados improcedentes, a própria demanda já havia servido como forma de protelação dos pagamentos, gerando um financiamento forçado do Estado para muitas empresas.

Virou lugar-comum escritórios de advocacia oferecerem seus serviços a empresas apresentando demonstrativos de que é possível, através de questionamentos judiciais, protelar por até dez anos o pagamento de tributos, mesmo que eles sejam devidos.

Até 1987, a Justiça Federal, encarregada de apreciar questões em que a União tem algum interesse, possuía apenas algumas Varas, nas Capitais dos Estados.

Nesse ano, visando evitar que os constituintes a extinguissem, seus membros passaram a instalar algumas unidades nas maiores cidades do interior.

Mas após o fenômeno acima descrito, o volume de ações distribuídas à Justiça Federal foi tal que a forçou a espalhar-se pelo Brasil inteiro, estando agora presente em quase todas as cidades médias do interior. Segundo dados do Conselho da Justiça Federal, em 29 de dezembro de 2000, os cinco tribunais federais que substituíram o Tribunal Federal de Recursos em 1988, catalogavam somente na 2ª instância, um milhão e treze processos em tramitação.¹²⁵

O governo federal, sentindo o peso dessa realidade e do poder dos juízes no volume da arrecadação, bem como sua repercussão na ineficácia do sistema tributário, passou a reclamar uma mudança no sistema, estando agora em curso no Congresso Nacional várias propostas de alteração do sistema processual, de maneira a criar-se súmulas vinculantes, pelo que, matérias já julgadas pela cortes superiores deverão ser decididas no mesmo sentido pelos juízes de primeiro grau, o que poderia evitar as ações e os recursos com finalidade meramente protelatória do pagamento de tributos.

E temos que dizer que os magistrados deram, ainda que muitas vezes involuntariamente, sua contribuição para a ineficácia do sistema tributário.

É verdade que muitas das decisões constituem respostas à falta de técnica dos governos ao expedir atos normativos e às próprias deficiências do Poder Legislativo, mas em muitos casos houve e há sim uma excessiva liberalidade dos julgadores. Um exemplo é a verdadeira “banalização” feita da ação sumária autônoma do mandado de segurança, criada e desenvolvida para proteger direitos líquidos e certos, e que se transformou, pelas mãos dos operadores jurídicos pós-1988, em verdadeiro instrumento de questionamento de interesses econômicos ligados à área tributária, que muitas vezes dependeriam de provas e estudos para serem decididos com precisão.

¹²⁵ Sobre estatísticas na Justiça Federal v. o site do Conselho da Justiça Federal: <www.cjf.gov.br/Estatísticas/Estatísticas.asp>, em constante atualização.

Divulgaram-se inclusive teses de que, em casos de matéria tributária, o remédio constitucional teria abrangência diferenciada.

O resultado é que o mandado de segurança deixou de ser uma ação impugnativa, para se constituir em verdadeiro processo ordinário, e o tempo a ser percorrido entre sua propositura e o trânsito em julgado, que deveria ser mínimo, passou naturalmente a equiparar-se aos demais ritos. Em alguns casos, o contribuinte não precisa sequer ser beneficiário da concessão final, pois uma liminar que fique em vigor por vários anos já o satisfaz plenamente. E tanto os juízes como o Ministério Público, e os próprios órgãos de defesa do Estado, pouco ou quase nada fizeram para evitar ou corrigir essa distorção.

Mais do que isso, a análise dos pedidos deduzidos em juízo pelos contribuintes, é geralmente feita sem nenhuma consideração à sua situação fiscal. Ele pode ser um devedor contumaz, estar respondendo a várias ações fiscais, ações judiciais de execução, interdições, ações criminais sobre as pessoas físicas e mesmo assim, se tiver a petulância de pleitear na justiça novas esquivas da incidência, tem seu pedido analisado e até deferido, pelos mesmos critérios utilizados para com aqueles que cumprem suas obrigações, ou seja que atuam na legalidade.

E movimentos do fisco no sentido de controlar cadastros e evitar a abertura de novas empresas como sucessoras de organizações já notoriamente conhecidas como voltadas para a fraude, ou mesmo no sentido de coibir o funcionamento de empresas que visivelmente mantêm-se à margem da tributação, são facilmente impugnáveis em juízo, em face da existência de orientações até sumuladas no STF acerca desses meios de coerção, tidos como inadmissíveis, já que em tese, o fisco dispõe de meios adequados para efetivar a cobrança dos tributos devidos.

Outro aspecto a ser considerado nessa questão da judicialização dos interesses tributários, é que, quando figura como demandante, o fisco não obtém resultados no mesmo nível dos contribuintes. Se para estes é relativamente fácil obter uma liminar que desde o início lhes satisfaça, não podemos dizer que nas execuções fiscais a Fazenda obtenha sucesso em considerável contingente.

Ao contrário, conforme falamos no item 3.3 do presente Capítulo, quando o débito chega a ser inscrito em dívida ativa, muito tempo já se passou desde a ocorrência do “fato gerador”. Nesse ínterim, muitas empresas já fecharam, ou pelo menos puderam sumir com qualquer patrimônio visível, que pudesse garantir uma execução.

E mesmo que assim não tenham feito, os Procuradores da Fazenda ou do INSS não possuem uma estrutura que lhes permita diligenciar e acompanhar as execuções, a fim de localizar bens dotados de efetivo valor para nomear à penhora. Ficam à mercê da boa vontade dos funcionários do Judiciário, que muitas vezes, especialmente nas comarcas da Justiça Estadual no interior, utilizam-se de escusas formas de negociação com advogados e partes, certificando e penhorando bens conforme quem melhor “remunerá-los”.

Também normalmente não se percebe por parte dos juízes uma postura ativa, determinada a dar eficácia aos processos. As execuções são conduzidas de forma inerte e burocrática, sem preocupação com a efetividade.

No início do item 3.2 deste Capítulo, dissemos que em muitos casos, setores do próprio governo, objetivando resguardar interesses escusos, incentivaram o desenvolvimento das teses de ampliação do sigilo bancário, a fim de evitar que o fisco tivesse acesso às contas bancárias, e por consequência ao real patrimônio dos contribuintes, não ficando restrito ao constante nas declarações, ou mais ainda, alcançando quem sequer declara suas rendas.

Mas a verdade é que a construção do que chamamos de “dogma nacional do sigilo bancário” só se viabilizou porque o Poder Judiciário deu acolhimento às teses daqueles a quem interessava o regime de contas secretas.

A conjugação dos dispositivos legais referentes à matéria, erigidos cuidadosa e propositadamente na época da reforma tributária de 1965, como os parágrafos 5º e 6º do artigo 38 da lei nº 4.595, de 31.12.64 e os artigos 195; 196, I e 198 do CTN, recepcionados pela Constituição de 1988, davam expressa autorização para o acesso do Ministério da Fazenda às movimentações bancárias, desde que isso

fosse indispensável para a instrução de processos fiscalizatórios devidamente instaurados. A obrigação do fisco era resguardar o sigilo para terceiros, ficando seus agentes inclusive sujeitos a sanções criminais, administrativas e civis em caso de transgressão.

No entanto, acolhendo postulações que muitas vezes são próprias de arautos da marginalidade, e teses de advogados de sonegadores, passou-se a entender, inclusive no Supremo Tribunal Federal que quando, no Título que trata das “garantias fundamentais” o constituinte de 1987 escreveu que “são invioláveis a intimidade, a vida privada, a honra e a imagem das pessoas...”, e que “é inviolável o sigilo da correspondência e das comunicações telegráficas, de dados e das comunicações telefônicas, salvo, no último caso, por ordem judicial, nas hipóteses e na forma que a lei estabelecer para fins de investigação criminal ou instrução processual penal”, estava buscando vedar também o acesso de quem quer que seja, inclusive do Estado e dos órgãos de repressão e segurança pública, a todos os registros e dados que as instituições financeiras mantivessem sobre qualquer pessoa, natural ou jurídica, fosse ou não referente a movimentações financeiras.

Os fundamentos jurídicos residiam no argumento de que o texto constitucional de 1988, nos incisos X e XII do artigo 5º, teria disposto no sentido contrário ao das duas leis acima citadas, recepcionadas como leis complementares.

E mesmo que a lei complementar nº 75, de 20.05.93, editada a mando dos artigos 128, § 5º; e 129, VI da Constituição da República, para regulamentar as atribuições do Ministério Público da União, tenha também expressamente lhe outorgado “(...) acesso incondicional a qualquer banco de dados de caráter público ou relativo a serviço de relevância pública”, “(...) sempre que necessário ao exercício de suas funções institucionais,” como para o fim de promover a ação penal pública incondicionada, sua função típica e privativa, especialmente no caso dos crimes contra o sistema financeiro nacional; não se furtaram os tribunais em dar guarida aos pedidos de sigilo.

Várias decisões tivemos, nas Cortes de jurisdição nacional, que fechavam os olhos para a realidade da legislação, às vezes com uma certa ânsia em garantir a proteção de quem pelo Estado fosse incomodado em seus movimentos financeiros.

O voto do Ministro Cid Flaquer SCARTEZZINI, vencedor no julgamento em 13.04.94, do *Habeas Corpus* nº 2019/RJ, pela Quinta Turma do Superior Tribunal de Justiça é explicativo:

O artigo 192 da Constituição Federal estabelece que o Sistema Financeiro Nacional será regulado em lei complementar. Ante a ausência de norma disciplinadora, a lei nº 4.595/64, que instituiu referido sistema, restou recepcionada pela vigente Constituição da República, passando a vigorar com força de lei complementar, só podendo, destarte, ser alterada por preceito de igual natureza. Assegurado no art. 38 da lei 4.595/64, o sigilo bancário, as requisições feitas pelo Ministério Público que impliquem em violação ao referido sigilo, devem submeter-se, primeiramente, à apreciação do Judiciário, que poderá, de acordo com a conveniência, deferir ou não, sob pena de se incorrer em abuso de autoridade. Ordem concedida.¹²⁶

Pela opinião do Ministro Vicente Leal, a Sexta Turma do STJ decidiu por unanimidade, em 03.06.97, no julgamento do Recurso Especial nº 79026/DF, que “(...) não consubstancia crime de desobediência a negativa de atendimento a requisição do Ministério de informações sobre o assunto protegido pelo sigilo bancário”.¹²⁷

A Quinta Turma também aprovou, em 19.03.96, voto do Ministro Edson Vidigal, no julgamento de Recurso Ordinário no *Habeas Corpus* nº 5065/MG, no sentido de que “(...) qualquer informação em poder de estabelecimentos bancários, mesmo que não descreva movimentação bancária, deve ser obtida através do Poder Judiciário. Constrangimento ilegal configurado face ao abuso de poder da autoridade coatora”.¹²⁸

Na esteira de entendimentos como esses, as instituições financeiras, como os bancos oficiais e privados, corretoras em geral, administradoras de consórcios, dentre outros, viram-se plenamente autorizadas a impor obstáculos às investigações

¹²⁶ DJU de 09.05.1994, p. 10881.

¹²⁷ DJU de 03.05.1999, p. 182.

¹²⁸ DJU de 19.09.1997, p. 48228.

criminais, prejudicando especialmente os trabalhos voltados para o esclarecimentos de fraudes contra o sistema financeiro e a ordem tributária nacional.

O Ministério Público Federal no Paraná enfrentou casos até pitorescos, como quando levantava o patrimônio de um réu em crime tributário, que havia comprado e vendido várias aeronaves. Uma dessas, verificou-se, por acaso, fora vendida para o Banco Bradesco. Requisitadas a este as informações sobre o negócio, a resposta do banco foi especificamente nesse sentido: não havia como fornecê-las, pois os negócios da empresa estariam cobertos pelo “sigilo bancário”.

Nesse passo, tudo então, mesmo negócios como a compra e venda de aeronaves, por exemplo, estariam compreendidos no âmbito da “(...) intimidade, vida privada e honra” das pessoas.

Manifestando-se sobre a questão em 1992, quando relator da CPI da Evasão Fiscal do Senado, o então senador Fernando Henrique CARDOSO chancelava as afirmações aqui feitas, no sentido da inexistência de tratamento acerca do sigilo fiscal pelo Texto Constitucional :

A expressão “de dados” sobrou no texto constitucional e está servindo para uma enorme exploração. Tendo sido Relator-Adjunto na Assembléia Nacional Constituinte, não me recorde de ter havido uma discussão sobre essa expressão “de dados”. A questão é de interpretação do texto magno, pois existe uma lei sobre o sigilo bancário regulamentando a matéria, mas, está-se alegando que, sobre a lei, existe a Constituição. Portanto, só há um recurso: é uma interpretação pelo Supremo Tribunal Federal. Fora disso, é esperar a revisão constitucional e uma batalha legislativa grande para modificar o assunto.¹²⁹

Foi portanto dessa maneira, com o aval do Poder Judiciário, que se construiu no Brasil, uma verdadeira barreira jurídica de proteção ao desenvolvimento de atividades ilícitas, praticadas por pessoas das várias classes sociais, que passaram a abrir contas bancárias que viabilizaram a operação de todo tipo de organização criminosa, desde aquelas destinadas exclusivamente à manipulação de rendas obtidas licitamente mas sonegadas ao fisco, até o funcionamento de quadrilhas formadas para

¹²⁹ Senado Federal, *CPI da evasão fiscal. Relatório parcial*, p. 39.

o desvio de dinheiro dos cofres públicos, como no conhecido caso do prédio do Tribunal Regional do Trabalho de São Paulo, por exemplo, ou de organizações de seqüestradores e traficantes internacionais de psicotrópicos proibidos.

Agora no início do ano 2001, sob a tutela do Fundo Monetário Internacional, e nas condições também já relatadas no item 3.2 deste Capítulo, é que o governo, liderado pelo próprio Fernando Henrique Cardoso, conseguiu aprovar no Congresso, juntamente com a lei nº 10.174, a lei complementar nº 105 de 10.01.2001, que autorizou as autoridades e os agentes fiscais tributários da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios a examinarem documentos, livros e registros de instituições financeiras. Vemos claramente que essa lei apenas reafirmou o que já estava expresso no § 5º do artigo 38 da lei nº 4.595, de 31.12.64, até então em plena vigência.

Agora vivemos a expectativa do que o Judiciário irá fazer. Ou aceita a realidade, redime-se do papel que, mesmo que involuntariamente acabou desempenhado, de um dos grandes fomentadores da expansão da marginalidade tributária após 1988, e passa a admitir a verdadeira ordem legal e moral, ou permanece a dar guarida aos subterfúgios, dizendo, como querem os marginais, que em verdade o direito constitucional de intimidade não pode ser reduzido ou disciplinado pela legislação complementar.

Se isto ocorrer, poderemos dizer que o direito de sonegar estará reconhecido como cláusula pétrea da Carta de 88.

E como também mencionamos no item 3.3, a ação usurpadora do Poder Executivo e a inércia homologatória do parlamento a respeito do abuso do instituto da medida provisória em matéria tributária, não teria progredido ao ponto do *status quo* atual se não tivesse contado com a efetiva contribuição do Poder Judiciário, que mesmo sendo permanentemente acionado pelos contribuintes, optou por dar seu aval a essa situação.

Se desde o início os tribunais tivessem dado ouvidos aos clamores contrários ao casuísmo do que se pode denominar, a grosso modo, de “normatização

unilateral”, decidindo uma vez só pela impossibilidade de instituir ou majorar tributos dessa forma, o que contraria, como acima referido, toda a orientação principiológica do texto magno, muito mais avançado estaria nosso sistema tributário, pelo menos quanto à questão da segurança jurídica. Isso facilitaria os planejamentos tributários das empresas, e colocaria o Estado em uma posição moral que lhe permitiria, com muito mais autoridade, exigir e conduzir os marginais para o campo da incidência das normas.

Caberia ao Judiciário fazer esse papel.

Escrevendo em 1999 sobre o futuro da medida provisória, José Roberto VIEIRA manifesta tal entendimento, e aponta os tribunais como um possível caminho para solucionar essa deficiência de nosso sistema, dizendo que

Efetivamente, é nodal em um Estado de Direito a função do juiz, como adverte ACHILLE BATTAGLIA: *“Sabemos, por tremenda experiência, o quanto são frágeis os nossos ordenamentos democráticos... Porém sabemos que no Estado de Direito a mais eficaz proteção do ordenamento democrático está nas mãos do juiz. Se o juiz não cede, torna-se muito difícil que o arbitrio e o despotismo se institucionalizem”*.

Depositemos, portanto, nossos ameaçados, talvez debilitados, tesouros jurídicos constitucionais, nas mãos do Poder Judiciário, e, com esperança na consolidação de um sistema de direito saturado de segurança jurídica, formulemos votos ardorosos de que o futuro lhes reserve o julgamento que ANTÔNIO ROBERTO SAMPAIO DÓRIA emitiu acerca daquela outra constituição, nosso modelo original, a dos americanos do norte: *“...uma árvore já secularmente provada pela corrosiva ação do tempo, mas que, resistindo majestosamente, acolhia ainda à sua grande sombra os agravos individuais infligidos pelo legislador, e lhes ministrava generosamente o bálsamo judiciário com que pensassem os direitos malferidos”*¹³⁰. (Grifos do autor).

A mudança de orientação, realmente, é apenas uma questão de vontade dos juízes.

Contribuições desse Poder, entretanto, para o arbítrio e os desmandos dos governos interessados apenas em abastecer a qualquer custo o caixa para satisfazer as necessidades momentâneas do tesouro, sem se preocupar com a construção de um

¹³⁰ *Op. cit.*, p. 329.

sistema tributário sério, eficiente e seguro, nunca faltaram. A leitura de apenas três julgados, a título de exemplo, espelha e sintetiza essa afirmação:

O Supremo Tribunal Federal informa que no julgamento da liminar da ação direta de inconstitucionalidade nº 1.005-1/DF (acórdão publicado no DJ de 19.05.95, mérito ainda não julgado), ficou estabelecido, conforme consta no voto de vista proferido pelo Ministro Carlos Velloso, que

O Supremo Tribunal Federal já examinou a questão da possibilidade de ser instituído tributo mediante medida provisória. Isto ocorreu no julgamento do RE 146.733-SP, Relator o Sr. Ministro Moreira Alves, (RTJ 143/684) e do RE 138.284-CE, por mim relatado (RTJ 143/313), nos quais este Plenário declarou a constitucionalidade da contribuição social incidente sobre o lucro das pessoas jurídicas (lei 7.689, de 15.12.88). (...) a Constituição, ao estabelecer a medida provisória como espécie de ato normativo primário, não impôs qualquer restrição no que toca à matéria (C.F art. 62) (...).¹³¹

Informa também, que na apreciação pelo pleno, em 25.09.97 do pedido de medida liminar na ADIMC nº 1.667-9/DF, foi vencedor o voto do Ministro Ilmar GALVÃO, o qual afirma:

Contrariamente ao sustentado na inicial, não cabe ao Poder Judiciário aquilatar a presença, ou não, dos critérios de relevância e urgência exigidos pela Constituição para a edição de medida provisória (cf. ADIs 162, 526, 1.397 e 1.417).

De outra parte, já se acha assentado no STF o entendimento de ser legítima a disciplina de matéria de natureza tributária por meio de medida provisória, instrumento a que a Constituição confere força de lei (cf.. ADIMC nº 1.417).¹³²

E por outro lado, podemos encontrar também no endereço eletrônico da nossa Corte maior, decisões como a proferida no julgamento pela Primeira Turma, em 10.10.2000 (DJ 01.12.00), do Recurso Extraordinário nº 275.569/AL, onde em votação unânime adotou-se o voto do Ministro Moreira ALVES, o qual afirma que “(...) o Plenário deste Tribunal, ao julgar o RE 232.896, acentuou que não perde

¹³¹ STF – Consulta *Ações Diretas de Inconstitucionalidade*, acórdão publicado no DJ de 19.05.95, mérito ainda não julgado, <<http://gemini.stf.gov.br/cgi-bin/nph-brs?>> Acesso em 23maio01, p. 04.

¹³² STF- Consulta *Jurisprudência*, acórdão publicado no DJ de 21.11.97, <<http://gemini.stf.gov.br/cgi-bin/nph-brs?>> Acesso em 23maio01, p. 01.

eficácia a medida provisória, com força de lei, não apreciada pelo Congresso e reeditada, por meio de nova medida provisória, dentro de seu prazo de validade de trinta dias”.

São decisões portanto, que, por si só, atestam o que afirmamos, e que serviram de chancela explícita para os abusos e o caos espalhados pelo sistema tributário nos quase treze anos que transcorreram entre a promulgação da Constituição e sua Emenda nº 32.

De toda forma, o que procuramos demonstrar, neste tópico relativo à contribuição que o Poder Judiciário forneceu ou fornece para a ineficácia do sistema tributário no Brasil, é que ela pode ser vista tanto em julgamentos contrários como favoráveis ao Estado.

E em outros casos, podemos dizer também que não é incomum podermos visualizar em provimentos judiciais, com relativa facilidade, orientações muito mais próximas de conveniências ou interesses políticos, econômicos ou corporativos, do que propriamente da realidade jurídica.

No campo do direito penal, por exemplo, quando se chega à possibilidade real de que uma pessoa de posses, de influência social, que pode pagar bons e igualmente influentes advogados, venha a ter efetivamente ameaçada sua liberdade em função de crimes contra a ordem tributária, com muita frequência vemos despachos, liminares, ordens de *Habeas Corpus* e outras decisões demasiadamente benévolas e frouxas, algumas vezes proferidas em condições absolutamente estranhas, e que muito dificilmente seriam dessa forma se destinadas a pessoas de outras camadas sociais, e praticantes de outras espécies de delitos.

A despeito de todos os problemas de legislação, como aqueles mencionados no item 3.2. deste Capítulo, o Ministério Público, e especialmente o Poder Judiciário devem ainda, portanto, uma efetiva resposta à criminalidade tributária no Brasil.

CONCLUSÕES E PROPOSIÇÕES

1. Conclusões

As informações e colocações feitas nos três capítulos anteriores permitem-nos findar a dissertação concluindo, em verdade reafirmando, o que já está contido no desenvolvimento feito até aqui, no sentido de que o sistema tributário brasileiro, não obstante tenha evoluído ao longo da história, mantendo certo paralelo com o desenvolvimento econômico da colônia e depois do País, apresentou desde os seus primórdios constantes inadequações, que o tornam visivelmente ineficaz.

Isso quer dizer que o resultado global da incidência das normas impositivas, quando traduzido em efetivo ingresso de receita no tesouro público, é sempre deficiente se confrontado com a realidade e com o que teríamos numa situação de eficácia real e de plena efetividade dessas normas.

E assim o é porque, tanto o Estado como os cidadãos concorrem para tal. O primeiro, nem sempre conduzido por quem efetivamente busca o bem comum, exacerba no uso de suas prerrogativas ou utiliza-as inadequadamente. E os segundos porque, no exercício de sua natural busca de economia na prestação de contribuições ao erário, que até certa medida pode ser feita sem a incursão em condutas proibidas pelo ordenamento jurídico, campo que se conceitua como elisão fiscal, constantemente extrapolam os limites, agem ao arrepio da licitude, constituindo-se muitas vezes em integrantes de uma parcela da população que conduz suas atividades, inclusive através de pessoas jurídicas, à margem do sistema legal tributário, ao que se chama de marginalidade fiscal, produtora da sonegação.

Não podemos deixar de observar a existência de teorias que procuram explicar tais fenômenos expondo argumentos que de certa forma são inadmissíveis dentro do que aqui procuramos defender.

Ives Gandra da Silva MARTINS, por exemplo, menciona Carlos CÓSSIO e sua “Teoria Ecológica”, para tecer comentários sobre a questão. Escrevia em 1988:

O homem do século XX é um prisioneiro da regulamentação crescente e sua liberdade de agir mera ficção, posto que só a poderá exercer no cipoal legislativo que controla sua vida, desde que dentro dos padrões permitidos pelo direito de seu país. Daí decorre a elevada interferência do Estado – e a essência da crise do Direito reside nesta interferência na vida do indivíduo – e, portanto, o surgimento em escala maior das denominadas normas de rejeição social, ou seja, daquelas normas que só são passíveis de cumprimento por receio das sanções. Nas normas de aceitação social, como queria CÓSSIO, as normas de comportamento são primárias, visto que aquelas de caráter sancionatório só seriam aplicáveis a casos patológicos, isto é, aos descumprimentos produzidos por pessoas descompassadas da sociedade. As normas de aceitação social quase sempre têm seu ancoradouro nas normas de direito natural, que, por sua inerência à natureza humana, prescindem de criação legislativa. Esta, quando surge, surge apenas para reconhecê-las, como é o caso do direito à vida, que o Estado pode reconhecer, mas não criar. O desrespeito ao direito à vida é ação que se pune com norma sancionatória de caráter secundário, visto que, mesmo sem sua existência, a maior parte das pessoas não se transformaria em assassina. A crescente interferência do Estado na liberdade dos cidadãos e a camisa de força, cada vez mais complexa que lhes impõe vai, todavia, levando-o a criar campo próprio de atuação por normas de rejeição social, aquelas que o indivíduo aceita, por não ter outra alternativa, e que só cumpre, em face da existência de uma sanção à desobediência. Nas normas de rejeição social, a norma sancionatória é necessariamente primária, pois representa a própria razão de eficácia da norma de comportamento. Por isso, neste particular – e só nele – a teoria kelseniana de normas primárias e secundárias é correta. Ao contrário das normas de aceitação social, que ao Estado cabe apenas reconhecer, nas normas de rejeição social, o Estado as cria, sendo regras que nitidamente refogem ao direito natural, completando a vida organizada em sociedade, ao lado daquelas próprias e exclusivamente nascidas no direito natural. O crescimento do tamanho do Estado e daqueles que o representam, através do Governo no poder, faz da imposição tributária nítida norma de rejeição social, pois busca o Estado retirar do contribuinte aquilo que o contribuinte ganhou para suportar suas necessidades tidas por públicas, apesar de, em todos os espaços geográficos e períodos históricos, os interesses da comunidade e os interesses exclusivos dos detentores do poder estarem amalgamados. Por saber que sempre paga mais do que deveria pagar, a fim de prover aquilo de que a comunidade necessita, através do Estado, e aquilo que os governantes almejam com o único intuito de se manterem no governo, independentemente dos interesses comunitários, é que o indivíduo é levado ao cumprimento das obrigações tributárias, em face de temor de uma sanção que lhe pode ser mais onerosa que o próprio tributo. Em última análise, nem a carga tributária exigida pelo Estado Moderno é “indevida”, como pretenderam os primeiros doutrinadores modernos, nem “sublimada”, como formularam os autores do Estado do Bem Estar Social, mas é “desmedida” para que se atenda, simultaneamente, os interesses da comunidade e os exclusivos interesses dos detentores do poder. (sic)¹³³

¹³³ Ives Gandra da Silva Martins. *Elisão e Evasão Fiscal*. in Ives. G. Martins (coord), *op. cit.*, p. 114-118.

Reflexões e considerações críticas como essa são indispensáveis, inclusive porque nos fazem refletir sobre a falibilidade do ser humano e especialmente sobre sua inegável tendência egoística.

Mas o que não podemos deixar de admitir, e não podemos deixar de buscar, é a demonstração de que os tributos podem ser um instrumento eficiente e efetivo na realização da solidariedade e na construção de uma sociedade justa. O problema do desnível na distribuição de renda e a relevante utilidade do sistema de previdência social pública que hoje temos no Brasil, conforme mencionado no item 2.4 do Capítulo 2, atestam a validade de afirmações como a de Carlos VAZ, quando diz que

Com o passar do tempo, a doutrina evoluiu, admitindo uma concepção mais moderna para o imposto que, de simples meio para obtenção de recursos, passou a se constituir em elemento essencial para a existência do Estado no sentido da realização de seus fins, da mesma forma que, bem direcionado pela Política Fiscal, serve como instrumento de modificação da distribuição da renda nacional, do ponto de vista equitativo ou igualitário. Esse o motivo principal que conduz à legitimação do tributo, jurídica e eticamente, transformando o seu pagamento em um dever cívico dos cidadãos.¹³⁴

Diz ainda, em complemento, que “o clima de ‘tolerância culpável’ passa a desaparecer, transformando-se em repúdio aos infratores fiscais, que enganam a sociedade e aumentam os encargos fiscais dos outros, ao diminuírem ilegítimamente os próprios”¹³⁵.

Daí porque pode ser verdade que a carga fiscal precisa ser manejada e direcionada em um ou outro sentido, de acordo com as necessidades de cada época.

Marco Aurélio GRECO, discorrendo sobre planejamento fiscal e abuso de direito, enuncia que a análise da temática do “(...) ‘planejamento fiscal’ deverá agregar, ao lado dos valores propriedade e segurança, também os valores igualdade (artigo 5º, *caput*), solidariedade (artigo 3º, I) e justiça (artigo 3º, I), vista esta não apenas como justiça formal, mas como justiça substancial”¹³⁶.

¹³⁴ Carlos Vaz, *Op. cit.*, p. 4.

¹³⁵ *Idem*, *loc. cit.*

¹³⁶ Marco Aurélio Greco, *Planejamento Fiscal e Interpretação da Lei Tributária*, p. 126.

Uma perfeita interpretação do pensamento de GRECO, que se refere tanto aos planejamentos do Estado para cobrar tributos como do cidadão para pagá-los no mínimo possível, e que se adequa perfeitamente ao que queremos aqui dizer, é feita por Cesar Guimarães PEREIRA, ao refletir:

A justificativa para essa concepção está em que o fenômeno tributário não mais pode ser visto como agressão ao patrimônio individual mas como instrumento ligado ao princípio da solidariedade social. A noção de capacidade contributiva não se relaciona apenas com a dimensão do tributo mas também com a sua generalidade (atingindo-se de modo eqüitativo todos os que têm aptidão para contribuir para as despesas públicas como forma de atingir sociedade mais justa e solidária).¹³⁷

O problema está em conduzir a política tributária em sintonia com os autênticos e verdadeiros interesses públicos.

E isso passa pela identificação dos contribuintes que estão suportando as exações na medida em que correspondentes às suas capacidades, e daqueles que estão à margem do sistema.

A medição da intensidade e da extensão da marginalidade fiscal, bem como a avaliação de seus resultados em termos de dano social é complexa e difícil, mas é certo que ela fere o sistema tributário não só em sua finalidade primordial, que é de financiar o Estado, mas também em sua função instrumental, de funcionar como mecanismo de controle social e de distribuição de riquezas.

Se temos, por exemplo, uma realidade em que assalariados arcam com contribuições para o Estado maiores do que empreendedores e donos de capital, provavelmente temos também uma situação em que estão neutralizados postulados que sustentam o princípio da capacidade contributiva e a tributação sobre a renda, dois pilares fundamentais de nosso atual sistema tributário constitucional.

É de se dizer, inclusive, que um sistema de tributação sobre a renda mal administrado funciona em sentido contrário ao da justiça fiscal, punindo os

¹³⁷ *Op. cit.*, p. 93.

contribuintes corretos, que cumprem obrigações formais, atribuindo-lhes o ônus de sustentar o erário, em benefício daqueles que margeiam a legalidade.

Esse termo, legalidade, é aliás diuturnamente utilizado nas impugnações, especialmente pela via judicial às normas e atos impositivos, oferecendo-se todo tipo de interpretação extensiva para dispositivos como o inciso I do artigo 150 da Constituição de 1988. Ocorre, porém, que não é incomum vermos pessoas naturais ou jurídicas que, ao mesmo tempo em que movem ações judiciais contra o Estado, exclamando contra os excessos por ele cometidos e invocando o princípio da legalidade, não se furtam, sempre que é possível, a percorrer as vias da marginalidade.

Ora, além de se combater os atos estatais que podem ser considerados como marginais, buscando-se a luz do texto constitucional, não se pode deixar de reconhecer que a observância da “legalidade” não se consubstancia somente pelo estabelecimento de limites para o Estado. Não é somente este que lhe deve obediência estrita. Os cidadãos também.

O princípio da legalidade tributária, ao tempo em que estabelece limites para a tributação, tem como contraponto a observância rígida pelos sujeitos passivos das normas impositivas, e é necessário que existam sanções efetivas para sua violação.

O conjunto dessas normas impositivas, que na atualidade denominamos sistema de tributação, inclusive no campo de estudo do Direito Tributário, precisa alicerçar-se cada vez mais de elementos que propiciem certeza jurídica.

Falando sobre a fenomenologia da incidência, Paulo de Barros CARVALHO expressa:

Esse enquadramento do conceito do fato ao conceito da hipótese normativa tem de ser completo, para que se dê, verdadeiramente, a subsunção. É aquilo que se tem por *tipicidade*, que no Direito Tributário, assim como no Direito Penal, adquire transcendental importância. Para que seja tido como fato jurídico tributário a ocorrência da vida real tem de satisfazer a todos os critérios identificadores tipificados na hipótese. Que apenas um não seja reconhecido e a dinâmica que descrevemos ficará inteiramente comprometida.¹³⁸

¹³⁸ Paulo de Barros Carvalho, *Curso de Direito Tributário*, p. 161.

E se assim é, se a comunidade atual exige uma perfeição técnica nas regras que a obrigam a contribuir para o erário público, severa também deve ser a repressão e a repressão social àqueles que a elas fogem, colocando-os em nível comparável ao daqueles que violam os estatutos criminais.

Afinal, como já dito, o dano social causado por quem viola a lei tributária, em muitas das vezes é de maior gravidade.

É nesse sentido o exercício de Edvaldo BRITO sobre ilicitude jurídica tributária, explicando que

Esses deveres jurídicos violados podem referir-se a interesses ou bens agrupados na ordem jurídica pertinente aos particulares, enquanto indivíduos, ou pertinente a eles, enquanto coletivamente. Daí porque, do ponto de vista dessa violação, o inadimplente pode ser tratado de modo diverso. A violação de um dever de interesse da ordem pública atinge a coletividade e quem a pratica é passível de sanção mais rigorosa. A violação de um dever jurídico intitulado de tributário é daqueles que atingem a ordem pública, porque os interesses tutelados sob esse título são da coletividade¹³⁹.

1. *Proposições*

Algumas medidas de política tributária, que poderiam otimizar a eficiência do sistema impositivo brasileiro são tão óbvias e antigas que poderíamos adjectivá-las de clássicas.

Entre elas, algumas são sintetizadas por Carlos VAZ,¹⁴⁰ em sua monografia de 1987, quando sugeria que o Estado, entre outras coisas, deveria intensificar programas de conscientização dos contribuintes sobre a finalidade social dos tributos, divulgar onde são aplicados os recursos públicos, reduzir a carga tributária e o número de tributos e alíquotas, bem como as obrigações acessórias, melhorar o sistema de administração tributária, eliminar anistias fiscais que premiam o faltoso e apenas o contribuinte pontual, premiar com bonificações aqueles que com constância fizessem

¹³⁹ Edvaldo Brito, *Aspectos da elisão e evasão fiscal*, in Ives G. Martins (coord), *op. cit.*, p. 428.

¹⁴⁰ Carlos Vaz, *Op. cit.*, p. 94 e 95.

pontualmente os recolhimentos e esclarecer adequada e periodicamente os contribuintes sobre as alterações da legislação tributária.

Continuam válidas, e outras várias ainda poderíamos mencionar, e que seriam especialmente destinadas a identificar e a punir aqueles que com frequência enveredam pelas vias da ilegalidade, a fim de se eximirem de suas obrigações de contribuir para o tesouro público.

Em 07.04.97 foi promulgada a lei nº 9.454, projeto de autoria do Senador Pedro Simon, que instituiu o Cadastro Nacional de Registro de Identificação Civil, a ser operado pelo Sistema Nacional de Registro de Identificação Civil.

Essa lei, que deveria ser implementada no prazo máximo de um ano, o que não aconteceu por inapetência do Governo, pode constituir-se em um poderoso instrumento de controle social e econômico.

Parte da dificuldade que os órgãos de fiscalização das três esferas políticas do Estado brasileiro encontram para exercer com efetividade o controle social e econômico das pessoas, tanto naturais como jurídicas, é decorrente do emaranhado de cadastros e bancos de dados que se foi formando com o crescimento da população e desenvolvimento econômico no Brasil. Hoje, cada estado federado tem um sistema próprio de identificação civil, muitas vezes em estágio precário de informatização, e sem possuir interligação com os demais.

Quanto ao controle específico dos contribuintes, são incontáveis os cadastros, se considerarmos as listagens em poder dos municípios (v.g. cadastros de assistência social, saúde pública, IPTU, ISS), dos diversos órgãos dos estados (v.g. Detran, Segurança Pública, registros públicos, registros do comércio, ICMS, ITCMD) e da União e suas entidades vinculadas (Receita Federal, Ministério do Trabalho, INSS, Incra, Ibama, conselhos de fiscalização de profissões, FGTS, Caixa Econômica Federal, por exemplo).

A União poderia fazer com que a lei nº 9.454/97 fosse então utilizada por todas essas esferas para catalogar os habitantes do Brasil.

No momento em que nascesse, o indivíduo seria incluído num único cadastro nacional, e receberia um número em algarismos decimais. Então, além de possuir um nome, ele seria o indivíduo “número tal”, e a partir daí, todos os atos de sua vida seriam feitos com base em seu número.

Em uma rede informatizada que alcançasse absolutamente todos os municípios, sempre que o “indivíduo número tal” realizasse uma operação econômica passível de controle - adquirisse um veículo, por exemplo - isso seria lançado em sua ficha e esse lançamento seria elemento indispensável para a validade do negócio jurídico.

E assim por diante, quando ele fosse registrado em um emprego, abrisse uma empresa, comprasse um imóvel, abrisse uma conta bancária, apresentasse sua declaração de renda ou sofresse uma condenação criminal.

Os demais indivíduos e os órgãos do Estado, segundo níveis controlados e estratificados, poderiam acessar esses dados, e então ficaria fácil a verificação de sua situação comercial ou fiscal.

Todos os dados e cadastros seriam então unificados. Uma pessoa não precisaria mais registrar-se várias vezes e não teria como manter mais de um cadastro em um mesmo órgão, como acontece na atualidade, onde alguém pode ter dois ou mais CPFs, milhares de inscrições fiscais municipais e estaduais, e vinte e sete identidades civis.

Além da uma revolução na administração tributária, esse sistema em muito facilitaria o trabalho dos órgãos de segurança pública, pois em qualquer lugar uma pessoa poderia ser incitada a apresentar o seu número, para que seus dados, características e antecedentes fossem conferidos. E os juízos criminais não teriam mais problemas com homônimos ou dúvidas acerca da identidade de uma pessoa, pois cada uma teria um só número.

E é de se dizer ainda que, salvo melhor juízo, a instituição desse registro nacional unificado não encontraria grandes óbices em face do estágio atual do desenvolvimento da informática.

Merece ser citada também uma proposta inovadora, válida e viável que tem sido divulgada para a imprensa e órgãos públicos pela Associação Paranaense de Proprietários de Restaurantes, Bares e Similares. Ela prega a instituição de um denominado “cartão-salário”, ou seja, sugere que os empregadores sejam desonerados do encargo de depositários de quantias a serem repassadas à União e à Seguridade Social.

Toda pessoa empregada receberia seu salário em uma conta bancária, nos moldes do atual sistema de pagamento dos benefícios do INSS.

O empregador depositaria nessas contas o valor bruto do salário, e a instituição financeira automaticamente reteria os percentuais relativos aos encargos, deixando para o trabalhador a possibilidade de ali sacar o líquido.

Esse sistema, além de desburocratizar o regime trabalhista no país, faria com que a massa trabalhadora visualizasse o montante real dos encargos que incidem sobre seu salário, contribuindo para que houvesse então uma consciência efetiva sobre a realidade e o montante da carga tributária individual.

O sistema financeiro nacional, reconhecidamente um dos mais informatizados e desenvolvidos do mundo, poderia assumir a função de depositário fiscal, recebendo para isso uma remuneração, que certamente custaria aos empregadores e ao Estado muito menos do que o que se gasta atualmente com contabilidade, arrecadação e fiscalização.

E sobre sistema financeiro, cabe sempre enfatizar a necessidade de que o sigilo bancário deixe de ser um abrigo sob o qual se escondem os sonegadores. Para isso deve o Poder Executivo avançar na legislação já elaborada no início do ano 2001, propondo o alargamento das possibilidades de acesso às movimentações financeiras, inclusive criando meios para que o Banco Central possa ter acesso *on line* à todos os sistemas de dados das instituições financeiras, podendo monitorar as contas bancárias e informar o fisco sempre que vislumbrar possibilidade de que alguma operação envolva riquezas ilícitas.

Nosso regime de contas sigilosas tem sido um dos fatores que fazem com que freqüentemente o tesouro público, alimentado com dificuldade por um sistema tributário ineficientemente administrado, e às custas de uma angustiante carga fiscal, tenha que deixar de atender às necessidades da maioria para socorrer casas bancárias vítimas de fraudes ou mesmo de má administração.

Mas, ao finalizar, não custa lembrar que o emprego dos recursos públicos em efetivo benefício da sociedade é a melhor forma de otimizar o funcionamento do sistema tributário.

Escreveu J. M. Othon SIDOU que “(...) repugnando os indesejáveis métodos de revolução pela violência, fatores da intranqüilidade de gerações inteiras e violentadores das mais respeitáveis tradições, o tributo é chamado a representar saliente papel na aspirada revolução pelo consentimento.”¹⁴¹

Dessarte, é preciso acreditar não só que o tributo verdadeiramente pode ter uma função social, mas que também é realmente possível realizá-la.

¹⁴¹ J. M. Othon Sidou, *Op. cit.*, p. 44.

BIBLIOGRAFIA

- AGUIAR, Joaquim Castro. *Sistema Tributário Municipal*. Rio de Janeiro: J. Konfino, 1971.
- AMED, Fernando José e NEGREIROS, Plínio José Labriola de Campos *et al.* *História dos Tributos no Brasil*, 1ª ed., São Paulo: SINAFRESP, 2000.
- ANFIP. *Simpósio sobre Economia Informal e seus Aspectos Fiscais*, São Paulo: ANFIP, 1989.
- _____. *Sonegação, Fraude e Evasão Fiscal*, Brasília: ANFIP, 1997.
- ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*, 2ª ed. atual., São Paulo: Malheiros, 1998.
- AULETE, Caldas. *Dicionário Contemporâneo da Língua Portuguesa*, 3ª ed. rev., v.3, Rio de Janeiro: Delta, 1980.
- BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*, 10ª ed., rev. e atualizada., Rio de Janeiro: Forense, 1996.
- BALTER, Harry Graham. *Tax Fraud and Evasion: A Guide to Civil and Criminal Principles and Practice Under Federal Law*, 3ª ed., New York: Ronald Press, 1963.
- BARBOSA, Fernando de Holanda. *Federalismo Fiscal, Eficiência e Equidade: Uma Proposta de Reforma Tributária*, Brasília: Fund. Getúlio Vargas, 1998.
- BARRETTO, Ricardo Cesar Mandarin. *Reforma Tributária: Imposto Sobre Movimentação Financeira: A Viga Mestra do Sistema Tributário Nacional*, Brasília: Conselho da Justiça Federal, Centro de Estudos Judiciários, 1998.
- BAWLY, DAN. *O Subterrâneo da Economia*, trad. de Lauro Santos, São Paulo: McGraw-Hill do Brasil., 1983.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*, 3ª ed., São Paulo: Lejus, 1998.
- BORGES, José Souto Maior. *A Reforma do Sistema Tributário Nacional: Emenda Constitucional nº 18*, Recife: CRAM, 1967.

BRUNINI JR., Alcides. *Brazilian Tax Reform*. Disponível em: <http://gwis.circ.gwu.edu/~ibi/minerva/Fall1998/Alcides.Brunini/Alcides.Brunini.html> Acesso em: 13jan.2000.

CAMPANHOLE, Adriano. CAMPANHOLE, Hilton Lobo. *Constituições do Brasil*, 10ª ed., São Paulo: Atlas, 1989.

CANTIZANO, Dagoberto Liberato. *O Novo Sistema Tributário Brasileiro*, 1ª ed., São Paulo: Forense, 1969.

CARBONE, Célia Opice. *Seguridade Social no Brasil: Ficção ou Realidade?*, 1ª ed., São Paulo: Atlas, 1994.

CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 7ª ed., rev. e amp., São Paulo: Malheiros, 1999.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, 5ª ed. at., São Paulo: Saraiva, 1991.

_____. *Teoria da Norma Tributária*, 2ª ed., São Paulo, Revista dos Tribunais, 1981.

CASSONE, Vittorio. *Sistema Tributário Nacional na Nova Constituição*, 3ª ed., São Paulo: Atlas, 1990.

COSTA, Alcides Jorge. *O Sistema Tributário na Nova Constituição*, Rio de Janeiro: Forense, 1990.

COSTA, Célio Silva. *Teoria e Prática do Direito Tributário*, Rio de Janeiro: Francisco Alves, 1976.

CASTRO, Augusto Olympio Viveiros de. *História Tributária do Brasil*, 2ª edição, Brasília: ESAF, 1989.

DORIA, Antonio Roberto Sampaio. *Elisão e Evasão Fiscal*, 2ª ed., São Paulo: José Bushatsky, 1977.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Introdução ao Direito Tributário*, Rio de Janeiro: Forense, 1999.

_____. *Fato Gerador da Obrigação Tributária*, Rio de Janeiro: Forense, 1999.

FANUCHI, Fábio. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, v.1, 3ª edição, São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

- FERNANDES, Francisco. *Dicionário Brasileiro Contemporâneo Ilustrado*, 2ª ed., 4ª tir., Globo: Porto Alegre, 1966.
- FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. *Novo Dicionário da Língua Portuguesa*, 2ª ed., ver. e amp., São Paulo: Nova Fronteira, 1986.
- FERREIRA, Benedito. *Legislação Tributária: A História da Tributação no Brasil*, Brasília, Senado Federal, 1986.
- _____. *Intenção Ltda. e Fatos S/A*, Brasília, Senado Federal, 1986.
- FLORENZANO, Zola. *Os Impostos no Brasil*, Rio de Janeiro: Instituto de Cultura Jurídica, 1974.
- FRANÇA, Ronaldo. *O Brasil ilegal se alastra*. **Revista Veja**, São Paulo, nº 1659, jul2000.
- GASTALDI, J. Petrelli. *Iniciação ao Curso de Direito Tributário*, São Paulo: Saraiva, 1965.
- GODOY, José Eduardo Pimentel de. MEDEIROS, Tarcísio Dinoá. *Tributos, Obrigações e Penalidades Pecuniárias de Portugal Antigo*, Brasília: ESAF, 1983.
- GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Fiscal e Interpretação da Lei Tributaria*, São Paulo: Dialética, 1998.
- GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Eficácia e Aplicabilidade das Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, São Paulo: Resenha Tributária, 1997.
- _____. *Tratados Internacionais em Matéria Tributária e Ordem Interna*, São Paulo: Dialética, 1999.
- HUGON, Paul. *O Imposto*, 2ª ed., Rio de Janeiro: Financeiras, 1956.
- MACHADO, Wilton Lopes. *Constituição: O Avanço do Retrocesso*, Rio de Janeiro: Analítica, 1990.
- MALERBI, Diva Prestes Marcondes. *Elisão Tributária*. São Paulo: RT, 1964.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Elisão e Evasão Fiscal. Caderno de pesquisas tributárias*, v.13, São Paulo: Resenha Tributária, 1988.

- _____. *Sistema Tributário na Constituição de 1988*, 3ª ed. aum., São Paulo: Saraiva, 1991.
- _____. *Aspectos Práticos da Teoria da Imposição Tributária*, Belo Horizonte: Nova Alvorada, 1996.
- MARTINS, Sérgio Pinto. *Direito da Seguridade Social*, 3ª ed., São Paulo: Atlas, 1995.
- MEDINA, Humberto. *Usineiros sonegam imposto, diz Sindicom*, **Folha de S. Paulo**, São Paulo, 03set2000, Caderno B, pg. 03.
- MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Curso de Direito Tributário*, v.1, 2ª tiragem, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973.
- _____. *Compêndio de Direito Tributário*, v.1, 3ª edição, Rio de Janeiro: Forense, 1993.
- NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Direito Tributário*, 1ª ed., São Paulo: José Bushstsky, 1969.
- OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Planejamento Tributário: Elisão e Evasão Fiscal*. In: *Curso de Direito Tributário*, v.1, Belém: CEJUP, 1993.
- PACHECO FILHO, Otoniel. *Economia Informal: Entenda A Economia Brasileira....*, Belo Horizonte: Blend, 1995.
- PEREIRA, Cesar A. Guimarães. *Elisão Tributária e Função Administrativa*, 1ª ed., São Paulo: Dialética, 2001.
- PILAGALLO, Oscar. SEIDEL, Antônio Carlos. SIQUEIRA, Fausto. *Economia pirata cresce mais que o Brasil*. **Folha de S. Paulo**, São Paulo, 03set2000, Caderno B, pgs. 01-05.
- PLAZAS VEGA, Mauricio A. *El Liberalismo Y La Teoria de Los Tributos*, Bogotá: Vega, 1995.
- PRATES, Renato Martins. *Interpretação tributária: E a questão da evasão fiscal*, Belo Horizonte: Del Rey, 1992.
- REVISTA DE SEGURIDADE SOCIAL. *O Rombo da Sonegação*. Brasília: ANFIP, nº 62, ano IX, agosto/setembro1999.

RIOS, Rodrigo Sánchez, *O crime fiscal*, Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1998.

_____. *Reflexões sobre o Delito Econômico e a sua Delimitação*. **Revista de Ciências Jurídicas**, Universidade Estadual de Maringá, nº 1, pg. 133-151, ano III, 1999.

ROSA, Carlos Mendes *et al.* *História do Brasil*, 2ª ed., São Paulo: PUBLIFOLHA, 1997.

SANTOS, Cairon Ribeiro dos. *Direito Tributário*, Goiânia: IEPC, 1997.

SANTOS, Manoel Lourenço dos. *Direito Tributário: Aspectos do Sistema Tributário Nacional*, 2ª ed., São Paulo: Sugestões Literárias, 1968.

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. Estudos Tributários. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br...>

SENADO FEDERAL. *CPI da Evasão Fiscal. Relatório Parcial*. Brasília: Senado Federal, Centro Gráfico, 1992.

_____. *CPI da Evasão Fiscal. Relatório Final*. Brasília: Senado Federal, Centro Gráfico, 1994.

SHOUP, Carl Sumner. *O Sistema Tributário Brasileiro*, Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas. 1965.

SIDOU, José Maria Othon. *A Natureza Social do Tributo*, 2ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1978.

SILVA, Fernando Antônio Rezende da. *O Imposto Sobre a Renda e a Justiça Fiscal*, Rio de Janeiro: IPEA-INPES, 1974.

SILVA. José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*, 6166 ed., 2ª tir., São Paulo: Revista dos Tribunais, 1990.

VALÉRIO, Walter Paldes. *Programa de Direito Tributário – Parte Geral*, 6ª ed., Porto Alegre: Sulina, 1981.

VARSANO, Ricardo. *A Evolução do Sistema Tributário Brasileiro ao Longo do Século: Anotações e Reflexões Para Futuras Reformas*. Rio de Janeiro: IPEA, 1996.

VAZ, Carlos. *Evasão Tributária*. Rio de Janeiro: Forense, 1987.

VEIGA, Clóvis de Andrade. *O Sistema Tributário na Constituição de 1967*, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1967.

VIEIRA, José Roberto. *Medidas Provisórias Em Matéria Tributária: As Catilinárias Brasileiras*. São Paulo, 1999. Tese (Doutorado - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo).

XAVIER, Alberto P. *A Evasão Fiscal Legítima, o negócio jurídico indireto em Direito Fiscal*. Revista de Direito Público nº 23. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973.