

DA OFENSA AO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA IGUALDADE EM FUNÇÃO DA CONCESSÃO DE ANISTIAS FISCAIS PELO PODER PÚBLICO

Ariane Ragni Scardazzi SILVA¹
Marcelo Marin MARQUES²

RESUMO: O tributo, como hoje o concebemos, tem sua origem atrelada ao surgimento do Estado. A tributação é atividade essencial para que o Estado promova o bem comum e cumpra seus fins. Necessário se faz, entretanto, limitar o poder de tributar do Estado, para proteção dos cidadãos e das garantias individuais. Nessa direção atuam os Princípios Constitucionais Tributários. O Princípio Constitucional da Igualdade estabelece a igualdade de direitos de todos perante a lei e veda o tratamento diferenciado não justificado, bem como o tratamento discriminatório e arbitrário. As anistias fiscais, nesse sentido, ofendem ao princípio isonômico, na medida em que dispensam tratamento diverso injustificado aos contribuintes.

Palavras-chave: Tributo. Anistia. Igualdade. Isonomia. Sonegação.

1 BREVES CONSIDERAÇÕES SOBRE ASPECTOS HISTÓRICOS E CONSTITUCIONAIS DO TRIBUTO

1.1 As Origens da Tributação, O Surgimento do Estado e O Poder de Tributar

A história do tributo confunde-se com a própria história do homem enquanto ser social e que tende a viver em sociedade. À medida em que ocorria o

¹ Discente do Curso de Direito das Faculdades Integradas “Antônio Eufrásio de Toledo” de Presidente Prudente e Estagiária do Ministério Público Estadual (arianeress@unitoledo.br).

² Discente do Curso de Direito das Faculdades Integradas “Antônio Eufrásio de Toledo” de Presidente Prudente (marcelo_marques@unitoledo.br).

processo de sedentarização dos agrupamentos humanos passava a existir a necessidade de que os membros dessa comunidade dessem sua parcela de contribuição em prol da coletividade. Nestas sociedades primitivas, nas quais não se verificava uma organização social e política mais elaborada, os bens em geral eram comuns a todos e inexistia o conceito de propriedade privada. Essa “arrecadação” de recursos em benefício daquela comunidade não pode, entretanto, ser entendida como atividade tributária nos moldes como hoje se entende a tributação, principalmente em função da ausência, naquele momento, de um poder coercitivo soberano (Estado).

Na Antigüidade, o que se verifica é que a “atividade tributária” de um povo se concentrava principalmente sobre os povos dominados. Parte significativa dos recursos arrecadados pelos grandes impérios da Idade Antiga provinha da exploração de povos que haviam sido militarmente dominados. Ainda que Roma, por exemplo, arrecadasse “tributos” de seus cidadãos, esta arrecadação se dava de modo muito mais significativo sobre os povos submetidos ao seu poder. A guerra era, dessa forma, um meio de obtenção de recursos.

Com o esfacelamento dos impérios da Antigüidade e a completa descentralização político-administrativa que caracterizou o período feudal na Idade Média as práticas “tributárias” sofreram significativa alteração, mas sem perder seu caráter opressivo e violento. Diversamente do que ocorria no período anterior, entretanto, o “tributo” passa a ser devido agora a uma pessoa, o senhor feudal, em troca de proteção e da possibilidade de utilização das terras e das instalações do feudo.

Com a decadência do sistema feudal na Europa Ocidental a partir do século XIV, em que cada feudo abre mão de sua autonomia em nome de uma centralização do poder político-administrativo nas mãos de um rei absolutista, inicia-se a formação dos Estados Nacionais. E é justamente com o aparecimento dos Estados Nacionais que se começa a ter uma concepção do tributo na direção da que se tem nos dias atuais. Ou seja, o surgimento do tributo do modo como hoje o conceituamos está intimamente ligado ao aparecimento do Estado. Num primeiro momento, entretanto, neste Estado absolutista, não há uma nítida distinção entre o público e o privado. Os tributos eram cobrados em função dos interesses do governante e o rei confundia seu patrimônio particular com o patrimônio estatal. É,

enfim, no século XVIII, através das idéias do movimento iluminista, que influenciaram de modo decisivo na Revolução Francesa, que se construiu o conceito atual do tributo, justamente pela consolidação do Estado como organização política e social e do seu poder de tributar, que passa a ser poder eminentemente público.

Conforme nos ensina Manoel Gonçalves Ferreira Filho (2005, p. 7), pela doutrina do Contrato Social “a sociedade só podia ser corretamente entendida se supuséssemos que ela deriva do acordo livre entre os homens.” O homem, ser social por natureza, cede então parte de sua liberdade em favor dessa sociedade para que um ente de poder superior, o Estado, regule essas relações sociais e lhe dê a proteção de que necessita para viver em paz e em harmonia com o restante da sociedade, ditando as normas que regulamentarão as relações dos cidadãos entre si e destes para com o próprio Estado. Obviamente, o Estado precisa estar dotado de recursos para poder exercer as suas funções essenciais e atender aos anseios de proteção esperados por seus súditos. Desse modo, entendemos como uma das óbvias conseqüências do pacto social a legitimação do poder de tributar conferida pelos próprios cidadãos ao Estado. Os indivíduos consentem na instituição do tributo, bem como na instituição de todas as demais regras jurídicas que regem a nação. Assim, no exercício de sua soberania o Estado exige dos cidadãos que estes forneçam os recursos de que necessita, pois sem a tributação o Estado não poderia realizar os seus fins sociais e nem alcançar os objetivos pretendidos pelos participantes do “pacto social”. Laufenburger *apud* Nogueira (1995, p. 124) é incisivo ao afirmar que “o tributo é um dever imperativo e corresponde a uma necessidade vital, de modo que se fosse suprimido, acarretaria o fim da vida coletiva e a paralisação da vida individual, tal o elevado grau em que os serviços públicos, cujo funcionamento é garantido pelo tributo, fazem parte da economia contemporânea”.

1.2 Princípios Constitucionais Tributários: Limitações ao Poder de Tributar

Obviamente, esse poder de tributar atribuído ao Estado deve ser regulado e delimitado, visando sobretudo coibir abusos e arbitrariedades e a dar proteção ao cidadão contribuinte. Segundo Alexandre de Moraes (2006, p. 783), as

regras constitucionais que objetivam a limitação do poder de tributar do Estado são essenciais para a garantia da segurança jurídica e dos direitos individuais do cidadão, em especial do direito de propriedade.

A Constituição Federal de 1988 (CF) reservou a Sessão II do Capítulo I do Título VI para regulamentar diretamente a limitação ao poder de tributar do Estado. Sendo a relação Estado-contribuinte não somente uma relação de poder, mas uma relação jurídica, decorre da própria existência desta relação a formulação de uma série de princípios que a regem. Dentre os princípios constitucionais referentes ao sistema tributário, Hugo de Brito Machado (2005, p. 52) destaca alguns (da legalidade, da anterioridade, da igualdade, da competência, da capacidade contributiva, da vedação ao confisco e o da liberdade de tráfego) em função de sua universalidade, por serem encontrados, segundo este autor, em praticamente todos os sistemas jurídicos. Dada a pertinência em relação à análise que pretendemos desenvolver no presente trabalho, apresentaremos em seguida uma discussão mais detalhada dos princípios da igualdade tributária e da capacidade contributiva.

1.2.1 Princípio da igualdade tributária (art. 150, II, CF)

Este princípio deve ser analisado como decorrência do próprio Princípio Constitucional da Igualdade ou Isonomia, ditado pelo *caput* do art. 5º da Constituição Federal, que estabelece a igualdade de todos perante a lei.

Pressupõe-se por este princípio que o Estado, como ente tributante, deve aplicar o tributo uniformemente em toda sua circunscrição, sendo vedado o tratamento diferenciado a contribuintes que se encontrem na mesma situação. Esta interpretação mais formalista do princípio da igualdade é especialmente dirigida ao legislador e ao aplicador da lei, não se podendo fazer distinção quanto ao destinatário da norma tributária.

Não ofende o princípio, entretanto, a aplicação progressiva do tributo conforme a capacidade contributiva de cada um. Ao contrário, entende-se que o imposto progressivo é a realização efetiva do princípio da igualdade, pois se aquele

que tem maior capacidade contributiva paga mais, está então sendo igualmente tributado. Trata-se aqui, na verdade, da igualdade jurídica e não da igualdade de fato. Nas palavras de Aristóteles, “a igualdade consiste em tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais”. Enfim, a isonomia se verifica na proporcionalidade do tributo exigido em relação à capacidade contributiva do sujeito passivo da obrigação tributária.

Por fim é importante destacarmos, pois igualmente pertinente ao tema deste trabalho, a dificuldade em se avaliar a questão da isonomia de norma que estabelece hipóteses discriminatórias entre os sujeitos passivos da obrigação tributária ou ainda, que exclui ou extingue o crédito tributário e conseqüentemente, a obrigação. Tal discussão deve ser feita obrigatoriamente levando-se em consideração também o princípio da capacidade contributiva e será o objeto central da análise a ser adiante desenvolvida.

1.2.2 Princípio da capacidade contributiva (art. 145, § 1º, CF)

O princípio da capacidade contributiva constitui-se um desdobramento do próprio princípio da igualdade tributária já que a diretriz de se cobrar parcela maior do tributo daquele que tem maior capacidade econômica vem apenas corroborar o dever de tratamento igualitário entre os contribuintes.

A norma constitucional referenciada neste sub-título estabelece que “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultando à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e, nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte”.

Observa-se, primeiramente, que a norma refere-se expressamente à espécie tributária imposto, o qual pode ter caráter real ou pessoal. Os impostos de caráter pessoal são aqueles que são instituídos levando-se em conta condições particulares dos contribuintes (imposto sobre a renda, por exemplo), ao contrário

daqueles de caráter real, que se atêm exclusivamente à matéria tributável (como os impostos imobiliários). Tal princípio aplica-se sempre, portanto, aos impostos de caráter pessoal.

Em nosso entendimento este princípio está intimamente relacionado ao princípio da igualdade tributária apresentado anteriormente, justamente em virtude de possibilitar a gradação da carga tributária sobre o contribuinte em função da sua capacidade de contribuição, materializando-se em instrumento efetivo, se corretamente aplicado, para a realização da justiça fiscal. Nesta mesma linha de pensamento Hugo de Brito Machado (2005, p. 275) nos ensina que é no direito tributário que a idéia de igualdade no sentido de proporcionalidade se apresenta com maior relevância, mostrando-se absurda a idéia de que todos deveriam pagar o mesmo tributo. E conclui, o nobre tributarista: “assim, no campo da tributação o princípio da isonomia às vezes parece confundir-se com o princípio da capacidade contributiva.”

2 CONSIDERAÇÕES SOBRE O PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA IGUALDADE OU DA ISONOMIA

O direito à igualdade vem enunciado no *caput* do art. 5º da CF, juntamente com outros direitos individuais e coletivos. Trata-se, este princípio, de um dos pilares em que se sustenta o direito constitucional brasileiro, estando as idéias de igualdade e democracia indissolúvelmente associadas, conforme ensinamento de Manoel Gonçalves Ferreira Filho (2006, p. 280).

A igualdade albergada pela Constituição Federal constitui-se em igualdade de direitos, que se traduz numa igualdade de aptidão através da qual os indivíduos estariam igualmente aptos a usufruir desses direitos e a receberem tratamento semelhante da lei. Não se trata, desse modo, de uma igualdade de fato, em que se garante a todos um igual exercício de direitos. O princípio em análise não veda, portanto, que seja ministrado tratamento diferenciado a cada pessoa, mas proíbe que este tratamento se dê de modo arbitrário e discriminatório, pois “o tratamento desigual dos casos desiguais, na medida em que se desiguam, é

exigência tradicional do próprio conceito de Justiça.” (MORAES, 2006, p. 31). Ou seja, a mera constatação de discriminações não permite, por si só, que se conclua pela ofensa ou não ao princípio da igualdade.

Quando a lei trata de forma desigual um conjunto de pessoas faz-se necessário a existência de uma razoável justificativa que explique os motivos de tal discriminação. Assim, “os tratamentos normativos diferenciados são compatíveis com a Constituição Federal quando verificada a existência de uma finalidade razoavelmente proporcional ao fim visado.” (grifos nossos) (BANDEIRA DE MELLO *apud* MORAES, 2006, p. 32).

Importante salientar que o princípio da isonomia tem finalidade dita limitadora e é especialmente endereçado ao legislador, que deve observá-lo no exercício de sua atividade normativa, sob pena de incorrer em inconstitucionalidade; ao aplicador da lei, que não poderá criar ou ampliar situações que resultem em desigualdades arbitrárias, tratando-se, portanto, de uma regra de interpretação; e ao particular, que poderá vir a responder civil e penalmente caso aja de forma a promover a discriminação e o preconceito.

Por fim, há que se considerar que o princípio da igualdade não é absoluto. Pode a própria Constituição Federal, e somente ela, de forma válida, criar exceções à regra de isonomia.

3 ALGUNS INSTITUTOS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

3.1 O Conceito de Tributo

Retomando a idéia inicialmente apresentada de que o tributo, na forma como hoje aperfeiçoado, tem sua origem intimamente ligada ao surgimento do Estado, verificamos que a atividade tributária se firma como mecanismo de manutenção das atividades estatais e como instrumento de garantia da própria

existência do Estado Moderno. Se historicamente, entretanto, a função da atividade tributária sempre fora primordialmente fiscal, ou seja, tinha o objetivo de arrecadar recursos financeiros para o Estado, atualmente o tributo tem sido também amplamente utilizado como mecanismo de intervenção estatal na economia, estimulando o desenvolvimento de setores econômicos, de regiões e de determinadas atividades mercantis ou, de modo inverso, desestimulando o consumo de determinados produtos. Trata-se da função extra-fiscal do tributo. A doutrina identifica ainda uma terceira função dos tributos, chamada de parafiscal. Esta função do tributo é verificada quando se objetiva a arrecadação de recursos para o custeio de atividades que, em princípio, não são inerentes às funções próprias do Estado mas que são por ele desenvolvidas através de organismos específicos, como ocorre nos casos da previdência social e do sistema financeiro da habitação, por exemplo.

Os tributos, no parecer de Ruy Barbosa Nogueira (1995, p. 155), são as receitas derivadas que o Estado arrecada do patrimônio dos indivíduos, baseado no seu poder fiscal que é disciplinado por normas de direito público que constituem, por sua vez, o Direito Tributário. As outras receitas estatais chamadas de originárias, diversamente das derivadas, são provenientes do próprio patrimônio do Estado e não estão sob a tutela do Direito Tributário. Numa visão extra-jurídica, o tributo não é nada mais do que “uma técnica de que o Estado lança mão para repartir pela população o custo das obras e serviços públicos que realiza.” (OLIVEIRA, 2007, p. 28).

Fugindo à regra de que a lei existe, em princípio, para regular um comportamento e não para definir, o Código Tributário Nacional (CTN) em seu artigo 3º define tributo como sendo “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”. Trata-se, dessa forma, de prestação que se satisfaz com o pagamento em dinheiro ao Estado, que é de natureza obrigatória e está, portanto, fora do alcance da manifestação de vontade das partes; que se origina de um evento lícito, ou seja, que não se confunde com sanção decorrente da prática de ato ilícito; que está, referida prestação, obrigatoriamente prevista em lei e cuja cobrança se efetiva por atividade vinculada e obrigatória do Poder Executivo, não lhe cabendo nenhuma margem de discricionariedade.

Apresentados o conceito e as funções atuais do tributo no Direito Tributário brasileiro passaremos adiante a analisar algumas formas previstas em lei através das quais pode-se deixar de exigir o crédito tributário dos contribuintes. Tais conceitos serão importantes quando formos abordar a questão central deste trabalho que é a avaliação sobre a ofensa ou não do princípio da isonomia em função da aplicação de alguns institutos peculiares ao Direito Tributário que permitem afastar a exigência do tributo. Importante anotarmos que a suspensão da exigência do crédito tributário, bem como sua extinção e exclusão, somente podem ser instituídas por lei específica, conforme determinações do § 6º da CF de 1988 e do inciso VI do artigo 97 do CTN.

3.2 A Moratória e o Parcelamento do Crédito Tributário

Conforme determinam os incisos I e VI do artigo 151 do CTN, tanto a moratória como o parcelamento (além de outros meios que não serão abordados nesse trabalho) são mecanismos de suspensão da exigibilidade do crédito tributário. A lei que suspende a exigibilidade do crédito tributário, por qualquer dos motivos previstos no artigo 151 do CTN, afasta temporariamente a eficácia da norma que dá executoriedade à sua exigência. A Fazenda Pública fica, dessa forma, temporariamente impedida de promover a cobrança do crédito tributário, não podendo inscrevê-lo em dívida ativa e nem iniciar sua execução.

A moratória e o parcelamento do crédito tributário estão disciplinados nos artigos 152 a 155-A do CTN e, diferentemente das demais modalidades de suspensão, que são de iniciativa exclusiva do sujeito passivo da obrigação tributária, dependem de procedimentos da administração pública, sejam estes provocados ou não pelo contribuinte.

Em termos gerais, a moratória é a concessão, pelo credor, de um prazo maior para que o devedor pague a dívida. No que toca ao Direito Tributário, sua aplicação é semelhante: trata-se da prorrogação do prazo para pagamento do crédito tributário (com ou sem o seu parcelamento). Assim, se o crédito tributário somente se torna exigível a partir de seu vencimento, a prorrogação deste

obrigatoriamente suspende a sua exigibilidade, pois a obrigação não pode ser exigida se ainda não vencida.

Interessante para a nossa análise destacar que, conforme estabelece o artigo 152 do CTN, existem duas modalidades de moratória: a geral e a individual.

A moratória de caráter geral é aquela que atinge de forma indiscriminada a todos que se encontrem nas mesmas condições e via de regra é direcionada a uma determinada região ou categoria de contribuintes. É de caráter geral, por exemplo, a moratória concedida a todos os contribuintes de determinada região que foi atingida por calamidade pública.

Na moratória de caráter individual, por sua vez, são avaliadas as condições particulares do sujeito passivo. Dessa forma, a moratória não produz efeitos automaticamente pois além de depender da provocação do contribuinte interessado, é concedida pela autoridade administrativa após análise individual de cada caso. O requerimento, pelo contribuinte, de parcelamento de débitos fiscais vencidos para pagamento em data futura, por exemplo, é tido como uma das formas mais comuns de moratória de caráter individual. Parte da doutrina critica, por esse motivo, a inclusão pela Lei Complementar 104/2001 do parcelamento como forma de suspensão da exigibilidade do crédito tributário (inciso VI do artigo 151 do CTN), por entender já estar o parcelamento incluído no conceito da moratória individual (MACHADO, 2005, p. 192; ICHIHARA, 2004, p. 159 e OLIVEIRA, 2007, p. 553 e 556).

A moratória, conforme diretriz do parágrafo único do artigo 154 do CTN, “não aproveita aos casos de dolo, fraude ou simulação do sujeito passivo ou do terceiro em benefício daquele”. Não é, no entanto, o que se tem observado, principalmente em relação aos recentes “programas de recuperação de créditos tributários” instituídos pela administração pública, conforme se verá a seguir.

3.2.1 Efeitos da moratória e do parcelamento do crédito tributário

Preliminarmente, analisemos a possibilidade introduzida pela Lei 9.249/95 de extinção da punibilidade do agente pelo pagamento do tributo antes do recebimento da denúncia. Diz o artigo 34 da referida Lei: “Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos na Lei 8.137/90³ quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia” (grifos nossos). Verifica-se que nesse caso o legislador claramente deu preferência ao “objeto jurídico tributário” em detrimento do “objeto jurídico penal”. Em resumo, preferiu o Estado estimular a arrecadação ao invés de punir o infrator da legislação tributária, tenha ele agido dolosamente ou não.

A relevante questão que se levantou então na doutrina e nos tribunais diz respeito à possibilidade de se aplicar este mesmo dispositivo legal nos casos de parcelamento de débitos tributários, já que referida norma trata da extinção da punibilidade caso o agente promova “o pagamento” do débito, sem distinguir se este pagamento deve ser efetuado à vista ou se pode ser feito de modo parcelado. Os posicionamentos surgidos a respeito de tal controvérsia foram os seguintes:

- a) o parcelamento firmado antes do oferecimento da denúncia extingue a punibilidade já que a lei não determina se o pagamento do débito fiscal deve ser integral ou se pode ser fracionado;
- b) o parcelamento, mesmo que firmado antes da denúncia não extingue a punibilidade, sendo necessário o pagamento total do débito;
- c) o parcelamento suspende o recebimento da denúncia, ficando a extinção da punibilidade condicionada à quitação total do débito.

Tem prevalecido no STJ⁴ o primeiro posicionamento, com a fundamentação de que “a expressão ‘promover o pagamento’ deve ser interpretada como qualquer manifestação concreta no sentido de pagar o tributo devido”. “Além disso, se a receita aceitou parcelar, não pode sobrepor-se a pretensão punitiva

³ A Lei 8.137/90 traz em seu texto a definição dos chamados crimes contra a ordem tributária ou crimes de sonegação fiscal.

⁴ Para verificação de jurisprudência a respeito ver CAPEZ, 2006, p. 180-187 e OLIVEIRA, 2007, p. 559.

estatal à manifestação inequívoca de aceitação da forma de pagamento por parte do Fisco.” (CAPEZ, 2006, p. 171-172).

Conforme já analisado anteriormente, considera-se o parcelamento modalidade de moratória, aplicando-se pois as disposições do CTN relativas a esta também ao parcelamento, conforme § 2º do artigo 155-A do mesmo instrumento legal. Infere-se dessa análise que a prática de dolo, fraude ou simulação pelo sujeito passivo, a exemplo do que determina o parágrafo único do artigo 154 do CTN, também seria impeditiva da concessão do parcelamento do débito fiscal. Não é entretanto o que se tem observado na prática.

As leis que regulamentam os já mencionados “programas de recuperação de créditos tributários” via de regra incluem como débitos passíveis de negociação até mesmo aqueles decorrentes de práticas fraudulentas contra a fazenda pública. Vejamos, a título de exemplo, o que determina o artigo 15 da Lei 9.964/00 que instituiu o REFIS – Programa de Recuperação Fiscal do Governo Federal:

Art. 15. É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos artigos 1º e 2º da Lei 8.137/90 e no artigo 95 da Lei 8.212/91 durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no REFIS, desde que a inclusão no referido programa tenha ocorrido antes do recebimento da denúncia criminal.

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

§ 2º O disposto neste artigo aplica-se também:

I – a programas de recuperação fiscal instituídos pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios, que adotem, no que couber, normas estabelecidas nesta Lei;

II – aos parcelamentos referidos nos artigos 12 e 13.

§ 3º Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos neste artigo quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios, que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento antes do recebimento da denúncia criminal (grifos nossos).

Também o artigo 9º da Lei 10.684/03 que dispõe sobre o parcelamento de débitos junto à Fazenda Nacional trata da suspensão da pretensão punitiva do Estado e da extinção da punibilidade dos crimes de natureza tributária:

Art. 9º É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos artigos 1º e 2º da Lei 8.137/90 e nos artigos 168A e 337A do Código Penal, durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no regime de parcelamento.

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

§ 2º Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos neste artigo quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios (grifos nossos).

Percebe-se, da análise dos dispositivos legais acima transcritos, que tanto a Lei que instituiu o REFIS como a que regulamentou o parcelamento de débitos junto à Fazenda Nacional não fazem distinção acerca da natureza do débito fiscal, permitindo o parcelamento inclusive de débitos originados da prática de fraude, dolo ou simulação por parte do sujeito passivo da obrigação tributária. Mais uma vez fica claro o viés arrecadatário do legislador que dá preferência à arrecadação em lugar da punição aos agentes fraudadores do Fisco.

Por fim, interessante explicitar o entendimento que passou a reinar na doutrina e que já está consagrado no STF: em virtude do artigo 9º da Lei 10.684/03 não mais apontar um limite temporal para que o parcelamento seja efetuado, não há mais a necessidade de que este ocorra antes do recebimento da denúncia. Ou seja, “o parcelamento pode ser obtido para qualquer hipótese de sonegação fiscal e mesmo após o recebimento da denúncia” (grifos nossos) (CAPEZ, 2003, p. 173). Tal entendimento estende-se inclusive aos parcelamentos de débitos e aos “programas de recuperação de créditos tributários” instituídos pelos Estados⁵ membros e pelos Municípios⁶. Na visão de Hugo de Brito Machado (2005, p. 489) o parcelamento poderia ser obtido até mesmo após a sentença condenatória transitada em julgado.

⁵ A título de exemplo ver Decreto Estadual Paulista nº 51.960 de 04/07/2007 que instituiu o Programa de Parcelamento Incentivado – PPI ICM/ICMS no Estado de São Paulo.

3.3 A Remissão do Crédito Tributário

A remissão é uma dentre as várias formas de extinção do crédito tributário apontadas pelo artigo 156 do CTN. A extinção do crédito tributário significa o seu “desaparecimento”. Assim como nas obrigações em geral, a forma mais comum de extinção da obrigação tributária se dá através do pagamento, ou seja, do devido cumprimento da obrigação.

Trata-se, a remissão, do perdão da dívida tributária, da dispensa do sujeito passivo do pagamento, total ou parcial, do crédito tributário (tributo, juros de mora, correção monetária). Como previamente mencionado, a remissão somente pode ser instituída por lei específica, conforme determinações do § 6º da CF de 1988 e do inciso VI do artigo 97 do CTN. Se só a lei pode criar a obrigação tributária, somente ela tem legitimidade para extingui-la.

A remissão está regulamentada pelo artigo 172 do CTN e a autoridade administrativa que a conceder, com base em lei que a autorize, deve fundamentar a sua decisão em uma das hipóteses previstas nos incisos do mesmo artigo retro mencionado. Dessa forma, a remissão pode ser concedida em função da situação econômica do sujeito passivo; de erro ou ignorância, quanto à matéria de fato (e nunca de direito), do sujeito passivo; do valor irrisório do crédito, que não compense os custos de sua cobrança; de considerações de equidade relativas a características materiais ou pessoais; e de situações particulares que afetem determinada região do território do ente tributante (calamidade pública, por exemplo).

Entendemos relevante a conceituação da remissão no âmbito tributário em virtude da impropriedade terminológica e conceitual que se pratica ao se denominar erroneamente “anistia fiscal” o perdão ou a dispensa do pagamento do crédito tributário. Como veremos com maiores detalhes a seguir, a anistia se refere exclusivamente ao perdão correspondente aos atos ilícitos ou às penalidades pecuniárias. “A remissão se processa no contexto de um vínculo de índole obrigacional tributária, enquanto a anistia diz respeito a liame de natureza

⁶ A título de exemplo ver Lei Municipal nº 13.016 de 20/07/2007 que instituiu o Programa de Incentivo a Pagamento de Tributos do Município de Campinas / SP.

sancionatória, podendo desconstituir a antijuridicidade da própria infração.” (CARVALHO, 2005, p. 467).

3.4 A Anistia Fiscal

Juntamente com a isenção, a anistia é uma das modalidades de exclusão do crédito tributário. Excluir o crédito significa impedir a sua formalização, evitar que ele se constitua. A anistia é, portanto, a exclusão do crédito tributário relativo a penalidades pecuniárias. É o perdão da infração tributária cometida antes da vigência da lei que a concede. Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho (2005, p. 500), “anistia fiscal é o perdão da falta cometida pelo infrator de deveres tributários e também quer dizer o perdão da penalidade a ele imposta por ter infringido mandamento legal.” Ou seja, é o perdão pelo ilícito e o perdão da multa. A anistia tributária, portanto, tende a englobar os conceitos de anistia e indulto, afetos ao campo do Direito Penal. Sinteticamente, na esfera penal, a anistia significa o perdão do delito enquanto o indulto é o perdão da pena cominada para o crime, sendo ambos institutos através dos quais o Estado renuncia ao seu *jus puniendi*.

A anistia tributária é regulamentada pelos artigos 180 e 181 do CTN e também somente pode ser instituída por lei específica, conforme determinações do § 6º da CF de 1988 e do inciso VI do artigo 97 do CTN.

A análise do artigo 180 do CTN leva à conclusão de que a anistia tributária não se aplica aos atos definidos em lei como crime ou contravenção ou, ainda que não tipificados, que tenham sido atos praticados com dolo, fraude ou simulação pelo sujeito passivo ou por terceiro em benefício daquele. Assim como nos casos de moratória, não é o que tem visto na prática. Em geral, o contribuinte tem se beneficiado da lei anistiadora ainda que tendo incorrido nas práticas descritas nos incisos do artigo 180 do CTN. Nesse sentido já se manifestou o STJ, determinando que:

Se o contribuinte preenche os requisitos da norma que concedeu a anistia fiscal, não é lícito impedir o gozo do benefício em face do artigo 180, I e II

do CTN, presumindo-se ter havido dolo pelo não recolhimento do tributo, sem procedimento administrativo com obediência ao contraditório e ao devido processo legal. (OLIVEIRA, 2007, p. 667).

Com efeito, entendemos que o próprio legislador entra em contradição ao ressaltar no inciso II do artigo 180 do CTN que às infrações resultantes de conluio também não se aplicaria a anistia, “salvo disposição em contrário”. Ora, sendo o conluio ato tipicamente doloso que visa a fraude e a sonegação, não há razão alguma em permitir que a lei que conceda a anistia lhe dê tratamento mais favorável. Dessa forma, também a doutrina tem se posicionado de modo a aceitar que a anistia seja concedida mesmo nas situações listadas no artigo 180 do CTN.

Conforme estatuem os artigos 181 e 182 do CTN, a anistia pode ser concedida em caráter geral, caso em que estarão incondicionalmente abrangidas as infrações e penalidades referentes a todos os tributos, ou em caráter limitado, quando deverão ser observadas as prescrições listadas no inciso II do artigo 181 e no artigo 182 do CTN. Assim, a anistia concedida em caráter limitado pode referir-se somente: às infrações e penalidades relativas exclusivamente a determinado tributo; às infrações com penalidades pecuniárias de até um determinado valor, combinadas ou não com penalidades de outra natureza; às infrações cometidas em determinada região do território do ente tributante, em função da observação de determinadas condições; a infrações cuja concessão da anistia esteja sob condição do pagamento do tributo dentro de determinado prazo, fixado pela lei ou cuja fixação seja atribuída à autoridade administrativa.

Sendo de caráter limitado, a anistia somente será concedida por ato da autoridade administrativa. Depende de que o contribuinte interessado a requeira, devendo este preencher as condições e cumprir os requisitos exigidos na lei que instituiu a anistia.

4 DA OFENSA AO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA IGUALDADE

Confirmando o sentimento que nos moveu no sentido de realizar este modesto estudo, Manoel Gonçalves Ferreira Filho (2006, p. 281-282) afirma que atualmente o princípio da igualdade parece sofrer um retrocesso. Aponta para uma tendência de desenvolvimento de um direito de classe, que embora vise proteger o indivíduo que seja social e economicamente fraco, termina por lhe conceder privilégios que se sobrepõem ao princípio da igualdade. Conclui, o nobre constitucionalista, dizendo que “também se pode observar que a intervenção do Estado no domínio econômico se tem feito não raro ao arrepio desse princípio.” (grifos nossos).

O que se pretende aqui discutir é justamente a forma não isonômica com que o Estado tem tratado os cidadãos sujeitos passivos das obrigações tributárias, especialmente quando atua visando o aumento momentâneo de ingresso de recursos em seu “caixa” através da instituição dos já mencionados “programas de recuperação do crédito tributário”.

Vemos que nesse aspecto a conduta do Estado, e aqui estamos a nos referir a todas as esferas de poder da Federação, tem se pautado incisivamente e preferencialmente pela satisfação da obrigação tributária por parte do contribuinte, muitas vezes em detrimento de princípios de conteúdo ético, e ainda mais grave, colocando em segundo plano princípios que norteiam a democracia e o próprio Estado Democrático de Direito.

É óbvio, como já destacamos, que a tributação é atividade inerente e essencial ao Estado Moderno e que a captação de recursos é indispensável para que este mesmo Estado possa atuar no sentido de promover o bem comum, entendendo-se este como a entrega à sociedade de valores essenciais à sua manutenção e desenvolvimento tais como saúde, educação, segurança física e jurídica, infra-estrutura, proteção militar, dentre outros. O que não se pode conceber, entretanto, é que a ânsia estatal pela tributação se sobreponha a princípios elementares da moral, da ética e da própria Constituição Federal.

Iniciemos a análise dessas questões dissecando, preliminarmente, a forma como têm sido implementados os chamados “programas de recuperação de crédito tributário”, vulgarmente nomeados de “anistias fiscais” ou “anistias tributárias”. Em verdade, esses “programas de recuperação de créditos tributários”, que trataremos por “anistias fiscais” se constituem, via de regra, em uma miscelânea

de institutos tributários: da moratória (parcelamento), da anistia fiscal propriamente dita (perdão da multa e do próprio ilícito tributário) e ainda, na maioria das vezes, também da remissão (em relação aos juros de mora, por exemplo).

Vejam, então, as razões que fundamentam nosso entendimento sobre o desrespeito ao Princípio da Igualdade ou da Isonomia pela concessão, pelo Poder Público, das chamadas “anistias fiscais”, especialmente quando estas são realizadas de forma indiscriminada, sem pautar-se por critérios que justifiquem sua pertinência a um determinado e específico grupo de contribuintes.

Em primeiro lugar, a ocorrência mais clara da quebra do tratamento isonômico dispensado aos contribuintes verifica-se justamente em relação àqueles que pagam corretamente e pontualmente seus tributos. A concessão de “anistias fiscais” de caráter genérico, desprovidas de qualquer critério que avalie a real necessidade de se conceder esse favor fiscal ao contribuinte inadimplente promove claramente tratamento discriminatório em relação àquele contribuinte que corretamente e pontualmente pagou o que devia ao Fisco. Nada mais injusto e contrário ao princípio isonômico que o tratamento desigual, não fundamentado, dispensado a cidadãos que possuem a mesma capacidade contributiva e que devem recolher o mesmo tributo. Esta injustiça se materializa no momento em que aquele que infundadamente não recolheu o tributo recebe “vantagens” para pagar o que deve, não lhe sendo cobrado, na maioria das vezes, nem os juros, nem as multas (ou no máximo, parte destes). Em nosso entendimento, melhor seria se o administrador público, ao conceder uma “anistia tributária”, estivesse provido de mecanismos que o possibilitasse “separar o joio do trigo”, identificando aquele contribuinte que realmente enfrenta dificuldades econômicas (levando-se em consideração a ocorrência de calamidade pública ou de eventos que tenham trazido sérias dificuldades a determinado setor da economia, por exemplo) ou ainda, com as devidas ressalvas, aquele que, agindo sem dolo, interpretou erroneamente a legislação tributária, recolhendo tributo a menor, pois, caso contrário, incorre-se no grave erro de se tratar da mesma forma o contribuinte efetivamente insolvente, que não dispunha de recursos para liquidar sua obrigação tributária, e o sonegador, que agiu dolosamente, cometendo crime contra a ordem tributária. E o tratamento igual, nesses casos, é evidentemente anti-isonômico.

Danosa também é a conseqüência da concessão indiscriminada das “anistias fiscais” para a sociedade e para as finanças públicas. Se num primeiro momento há um ingresso elevado de recursos para a administração, o que faz “crescer os olhos” dos administradores públicos, a longo prazo a concessão de “anistias fiscais” leva a um generalizado descrédito em relação ao nível de seriedade que a administração dispensa à Fazenda Pública e conseqüentemente a seus contribuintes. Ou seja, aquele contribuinte que sempre pagou pontualmente seus tributos passa a considerar a possibilidade de deixar de fazê-lo, passando a realizar verdadeiro “planejamento tributário” e a avaliar as vantagens de pagar o tributo devido em momento posterior, utilizando-se das benesses que a “anistia” futura poderá lhe trazer e empregando seus recursos, que seriam destinados originalmente ao pagamento de tributos, de uma outra forma. Enfim, se a inadimplência é muitas vezes alegada como motivadora da concessão de “anistias fiscais”, a prática reiterada de concessão de “anistias” pode levar também à inadimplência, gerando-se um círculo vicioso alimentado pela “deseducação fiscal” do contribuinte que deixa de cumprir sua obrigação na data correta, esperando auferir vantagens financeiras com a utilização dos recursos destinados aos tributos para outros fins, por “planejar” utilizar-se das supostas (e prováveis) facilidades que a próxima “anistia fiscal” irá lhe proporcionar. Como já dissemos, com prejuízos, neste caso, para toda a sociedade.

Alguns ainda tentam justificar e enobrecer a concessão de “anistias fiscais” apontando a vantagem de possibilitarem retirar da inadimplência um número considerável de contribuintes. No nosso modesto entendimento, trata-se de mera falácia, já que normalmente os entes tributantes que concedem as “anistias” sequer avaliam a capacidade contributiva e as condições econômicas dos contribuintes inadimplentes, e a “anistia” é concedida, via de regra, de modo genérico a todos os contribuintes daquele determinado tributo. E a concessão indiscriminada da “anistia” a contribuintes de comprovada capacidade contributiva configura-se, por lógica, também claramente ofensiva ao Princípio da Igualdade.

Entendemos, por todo o exposto até aqui, que a forma como tais “programas de recuperação do crédito tributário” têm sido instituídos não é adequada, pois além do tratamento não isonômico dispensado aos contribuintes, não respeitam as particularidades de cada setor de atividade da economia, e ainda

têm o péssimo efeito de “deseducar” o bom contribuinte, cumpridor de sua obrigação tributária.

Um segundo aspecto ainda mais delicado e que precisa ser cuidadosamente analisado refere-se ao fato de que da forma como as “anistias fiscais” têm sido concedidas, estas se tornaram um verdadeiro convite à sonegação fiscal, aqui entendida a sonegação como a prática de atos ilícitos e fraudulentos para o não pagamento do tributo. Conforme debatido anteriormente, com o advento da Lei 9.249/95 tornou-se possível a extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária com o pagamento do tributo e de seus acessórios antes do recebimento da denúncia (artigo 34). Além disso, o parcelamento do débito fiscal passou a ser entendido pelos tribunais e pela doutrina como forma de pagamento válida e, conseqüentemente, suficiente para a obtenção dos efeitos do artigo 34 da Lei 9.249/95, desde que o acordo de parcelamento fosse firmado antes do recebimento da denúncia (e com o advento da Lei 10.684/03, até mesmo após o recebimento desta).

Como conseqüência, verifica-se que débitos fiscais decorrentes de ações tipificadas como crimes contra a ordem tributária, ou ainda, originados pela prática de atos dolosos, fraudulentos ou simulados, passaram a integrar o rol dos débitos passíveis de serem contemplados com o benefício das “anistias fiscais”. Isso, nas três esferas de governo da Federação⁷. Abre-se assim a possibilidade de um nefasto “planejamento tributário” por parte dos contribuintes de má índole. Imaginemos o contribuinte que conscientemente realiza uma das condutas tipificadas como crime contra a ordem tributária (Lei 8.137/90) ou, ainda que não esteja sua conduta tipificada naquela Lei, que age dolosamente, utilizando-se de fraude ou simulação, com o objetivo de suprimir tributo que deveria ser por ele recolhido aos cofres públicos. Joga pois o contribuinte com a sorte de não ser flagrado pela fiscalização tributária durante o decurso do prazo decadencial (cinco anos, contados conforme artigo 173 do CTN) para o lançamento do tributo pela administração pública. Se a prática criminosa é detectada pelos agentes do Fisco, provavelmente poderá ainda contar, nosso hipotético contribuinte, com uma futura

⁷ A título de exemplo ver artigo 15 da Lei Federal 9.964/00 (que instituiu o REFIS Federal), o artigo 9º da Lei Federal 10.684/03 (que dispõe sobre o parcelamento de débitos junto à Fazenda Nacional), o Decreto Estadual Paulista nº 51.960/07 (que instituiu o Programa de Parcelamento Incentivado – PPI ICM/ICMS no Estado de

“anistia fiscal” que lhe beneficiará, inclusive com a extinção da punibilidade referente à infração cometida. Ainda pior: conhecedor das deficiências da administração pública, que via de regra retardam o andamento dos processos administrativos tributários, e com o claro objetivo de protelar a quitação do crédito tributário constituído pelo Fisco, o contribuinte mal-intencionado pode perfeitamente ingressar com defesa na esfera administrativa (o que ocasionaria a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, conforme nos dita o inciso III do artigo 151 do CTN), enquanto aguarda a instituição da “salvadora” “anistia fiscal”, que a julgar pela freqüência com que têm sido concedidas, muito provavelmente irá ocorrer.

Trata-se, em nosso entendimento, de um viés extremamente arrecadatário e utilitarista da legislação penal tributária que só vem estimular e premiar a sonegação fiscal, ao mesmo tempo em que representa mais uma face do tratamento não isonômico destinado ao bom contribuinte. Claramente, como já expusemos, o Estado tem preferido, nestes casos, proteger o “objeto jurídico tributário”, em detrimento do “objeto jurídico penal”. Acreditamos, por tudo o que foi acima exposto, que a Lei instituidora da “anistia fiscal” deveria distinguir alguns tipos de infrações, principalmente aquelas em que se verifica a presença de dolo, fraude ou simulação, proibindo o aproveitamento dos “benefícios” da “anistia” nestes casos. No entendimento do STJ, entretanto, “não é lícito impedir o gozo do benefício em face do artigo 180, I e II do CTN, presumindo-se ter havido dolo pelo não recolhimento do tributo, sem procedimento administrativo com obediência ao contraditório e ao devido processo legal”, conforme destacamos ao tratarmos do instituto da anistia.

Enfim, a concessão das “anistias fiscais” na forma como atualmente efetuadas configuram-se um prêmio aos sonegadores e uma punição a todos aqueles que honram corretamente e pontualmente os seus compromissos com o Fisco. Sendo pressuposto fundamental do Estado de Direito a igualdade de todos perante a lei, considera-se que as “anistias fiscais” (especialmente aquelas de caráter genérico) são injustas e contraproducentes, pois além de dar tratamento desigual aos cidadãos, ainda criam incentivos errados ao favorecer sonegadores e punir os bons contribuintes. Geram ainda, as “anistias fiscais”, principalmente se

concedidas de forma sistemática e freqüente, sentimento de descrédito e de desconfiança em relação à administração pública, contribuindo para a “deseducação fiscal” do contribuinte que passa a considerar efetivamente a possibilidade de não cumprimento da obrigação tributária no momento devido, em função dos benefícios financeiros que pode vir a obter ao utilizar-se das “anistias fiscais” para liquidar seus débitos com a Fazenda Pública, empregando seus recursos originalmente destinados ao pagamento de tributos de uma outra forma.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A atividade tributária, da maneira como é hoje praticada, tem sua origem vinculada ao surgimento do Estado Moderno e sua existência condiciona a existência do próprio Estado. É através da arrecadação de tributos que o Estado obtém parte significativa dos recursos necessários para a manutenção da ordem e da paz social, para a execução de suas funções essenciais e para a promoção do bem comum.

Ainda que a atividade tributária seja essencial ao funcionamento e à própria existência do Estado, seu poder tributante deve ser regulado e claramente delimitado. Nesse sentido, as regras e princípios constitucionais que visam a limitação do poder de tributar do Estado são indispensáveis para a garantia da segurança jurídica e dos direitos individuais do cidadão, especialmente do direito de propriedade. Além disso, não se pode conceber que a ânsia estatal pela tributação se sobreponha a princípios elementares da moral, da ética e da própria Constituição Federal.

Nesta esteira, o poder-dever estatal de executar a atividade tributária não pode sobrepor-se aos direitos fundamentais do cidadão. O direito à igualdade e ao tratamento isonômico é um dos direitos fundamentais enunciados pela Constituição Federal e consubstancia-se em um dos Princípios Constitucionais mais importantes, sendo, dessa forma, um dos pilares do Direito Constitucional brasileiro e conseqüentemente, da própria democracia.

As impropriamente chamadas “anistias fiscais”, como são conhecidos os “programas de recuperação do crédito tributário” instituídos pela administração pública têm se constituído, na verdade, de uma miscelânea de institutos tributários, tais como a moratória, a anistia propriamente dita e a remissão.

Ao conceder “vantagens” aos contribuintes inadimplentes para quitarem seus débitos tributários com a Fazenda Pública através de “anistias fiscais”, o Estado está dispensando tratamento claramente não isonômico aos cidadãos, especialmente àqueles que honram com suas obrigações perante o Fisco.

Uma das conseqüências negativas deste tratamento anti-isonômico dispensado aos contribuintes é o sentimento de descrédito e de desconfiança que nasce em relação à administração pública, contribuindo para a “deseducação fiscal” do bom contribuinte, que deriva, ao final, em prejuízos a toda a sociedade.

Outro aspecto extremamente negativo advém da combinação dos “benefícios” concedidos pelas “anistias fiscais” e a possibilidade de extinção da punibilidade do agente que tenha cometido crime contra a ordem tributária pelo pagamento do débito existente com a Fazenda Pública (artigo 34 da Lei 9.249/95). Trata-se, conforme já mencionado anteriormente, de verdadeiro convite à prática delituosa de sonegação fiscal.

Confirma-se, por tudo o que foi exposto, que não é descabido a manifestação de Manoel Gonçalves Ferreira Filho em relação ao sentimento de que o princípio da igualdade sofre atualmente um retrocesso, principalmente em relação ao tratamento dispensado pelo Estado aos seus cidadãos quando este intervém no domínio econômico. O que se vislumbra é um Estado extremamente preocupado com a arrecadação, que ao confrontar objetos jurídicos de natureza tributária com outros, de natureza diversa, tem, na maior parte das vezes, dado maior proteção aos primeiros. Inconcebível, como já dissemos, que a preocupação estatal com a questão arrecadatória se sobreponha a princípios de ordem moral, ética e sobretudo de ordem constitucional.

BIBLIOGRAFIA

AMED, Fernando José; NEGREIROS, José Labriola de Campos. **História dos tributos no Brasil**. Colaboradores: Helder Kanamaru; Moacir Longo. São Paulo: Edições Sinafresp, 2000.

ARAÚJO, Luiz Alberto David. **Curso de direito constitucional**. 8 ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

BALTHAZAR, Ubaldo César. **História do tributo no Brasil**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005.

CAPEZ, Fernando. **Legislação penal especial** : lei de imprensa : crimes hediondos : abuso de autoridade : sonegação fiscal : tortura : terrorismo. 5. ed. São Paulo: Editora Damásio de Jesus, 2006. v. 1.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de teoria geral do Estado**. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

FARÁG, Cláudio Renato do Canto. **Multas fiscais** : regime jurídico e limites de gradação. 1. ed. São Paulo: Editora Juarez de Oliveira, 2001.

FERRAZ, R. Incentivos fiscais: um enfoque constitucional. **Revista de estudos tributários**, nº 28, p. 101-107, Nov-Dez/2002.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **O poder constituinte**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

_____. **Curso de direito constitucional**. 32. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

ICHIHARA, Yoshiaki. **Direito tributário**. 13. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

JESUS, Damásio E. **Direito Penal** : parte geral. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2001. v. 1.

MACHADO, Hugo de Brito. O Refis como transação. **Revista de estudos tributários**, nº 24, p. 5-6, Mar-Abr/2002.

_____. **Curso de direito tributário**. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

MARINS, James. **Grandes questões atuais do direito tributário**. Coordenador: Valdir de Oliveira Rocha. São Paulo: Dialética, 2000. v. 4.

_____. Aspectos polêmicos do Refis. **Revista de estudos tributários**, nº 26, p. 142-147, Jul-Ago/2002.

MORAES, Alexandre de. **Direito constitucional**. 19. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

OLIVEIRA, José Jayme de Macedo. **Código tributário nacional** : comentários, doutrina jurisprudência. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

SILVA, Juary C. **Elementos de direito penal tributário**. São Paulo: Saraiva, 1998.