

UNIVERSIDADE DE MARÍLIA – UNIMAR

CINTYA NISHIMURA DURÃES

**A REFORMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIA À LUZ DO PRINCÍPIO DA
ANTICORRUPÇÃO**

MARÍLIA-SP
2019

CINTYA NISHIMURA DURÃES

**A REFORMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIA À LUZ DO PRINCÍPIO DA
ANTICORRUPÇÃO**

Dissertação apresentada ao Programa de Mestrado em
Direito da Universidade de Marília, como requisito
parcial para a obtenção do título de Mestre em Direito,
sob a orientação da Professora Dra. Marisa Rossignoli.

MARÍLIA-SP
2019

Durães, Cintya Nishimura

A reforma constitucional tributária à luz do princípio da anticorrupção / Cintya Nishimura Durães. - Marília: UNIMAR, 2019.

120f.

Dissertação (Mestrado em Direito – Empreendimentos Econômicos, Desenvolvimento e Mudança Social) – Universidade de Marília, Marília, 2019.

Orientação: Prof.^a Dr.^a Marisa Rossignoli

1. Legislação Tributária 2. Princípio da Anticorrupção 3. Reforma Constitucional Tributária I. Durães, Cintya Nishimura

CDD – 341.39102

CINTYA NISHIMURA DURÃES

A REFORMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIA À LUZ DO PRINCÍPIO DA
ANTICORRUPÇÃO

Dissertação apresentada ao Programa de Mestrado em Direito da Universidade de Marília, área de concentração Empreendimentos Econômicos, Desenvolvimento e Mudança Social, sob a orientação da Professora Dra. Marisa Rossignoli.

Aprovada pela Banca Examinadora em 27/09/2019.

Prof. Dra. Marisa Rossignoli
Orientadora – Presidente

Prof. Dr. Bruno Bastos de Oliveira

Prof. Dr. Renato Bernardi

Dedico o presente trabalho a Deus, que me ilumina e protege.

Agradeço a Deus por me abençoar com a oportunidade de concluir mais uma etapa dos estudos.

Ao meu esposo, a minha filha e a Sofia Amora pelo apoio e compreensão em todos os momentos dessa jornada, das horas em que precisei me ausentar da companhia incomparável de cada um.

À minha batian Miyoko (em memória), pelo carinho e alegria contagiante.

À Dra. Marisa Rossignoli, por me orientar, mostrando-me o caminho para vencer o desafio de escrever a presente dissertação.

A todos os professores e professoras do mestrado, por transmitirem seu conhecimento e experiências acadêmicas, além das parcerias nos artigos produzidos durante o curso.

O apoio da CAPES e da Universidade de Marília – UNIMAR, através da Bolsa CAPES/PROSUP, para que eu pudesse me dedicar exclusivamente às atividades do Programa de Mestrado.

Aos amigos e amigas das turmas com as quais passei momentos de aprendizado e de alegria.

Ao Nipex (profa. Walkíria, Patrícia, Júlia e Juan) pela paciência, amizade e bons momentos vividos.

Ao Augusto, aos atendentes da Biblioteca e demais funcionários da instituição, pelo zelo no tratamento com todos.

A REFORMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIA À LUZ DO PRINCÍPIO DA ANTICORRUPÇÃO

RESUMO: As normas tributárias brasileiras precisam ser reformadas. A doutrina debate a necessidade de reorganização das normas para que sejam eliminados problemas de tributação em cascata. No presente estudo, objetiva-se analisar a possibilidade de ser efetivada uma reforma constitucional tributária que contemple princípios e mecanismos anticorrupção. Inicialmente, busca-se compreender o funcionamento do atual sistema tributário brasileiro, desde o seu surgimento até os dias atuais. Identificam-se as principais propostas de reforma tributária apresentadas ao Legislativo Federal e suas tramitações. Verifica-se que o princípio da anticorrupção, presente de forma implícita no ordenamento jurídico nacional, deve estar relacionado às normas tributárias conferindo à Administração Pública Tributária mecanismos de prevenção e repressão à corrupção na tributação. Destaca-se que as propostas de reforma apresentadas limitam-se à veiculação de interesses de grupos específicos ou à ideia de condensação de impostos. A pesquisa da temática é relevante por tratar de um problema que está em discussão no Poder Legislativo Federal, sendo de interesse de toda a sociedade brasileira. O estudo se relaciona com a linha de pesquisa 1 do programa de mestrado em Direito da Universidade de Marília, que visa a análise do “desenvolvimento econômico a partir do papel a ser desempenhado pela empresa, tendo por norte as demandas provenientes da sociedade brasileira”, cuja área de concentração é: “Empreendimentos Econômicos, Desenvolvimento e Mudança Social”. O método de pesquisa é o hipotético-dedutivo, com coleta e análise qualitativa de dados bibliográficos e jurisprudenciais. Parte-se da hipótese de que é possível uma reforma tributária que contenha princípios e mecanismos anticorrupção. Conclui-se que a reforma constitucional tributária à luz do princípio da anticorrupção contribui para a promoção da segurança jurídica.

Palavras-chave: Legislação Tributária. Reforma Constitucional. Princípio da Anticorrupção.

THE CONSTITUTIONAL TAX REFORM IN THE LIGHT OF THE PRINCIPLE OF ANTICORRUPTION

ABSTRACT: Brazilian tax rules need to be reformed. The doctrine discusses the need for reorganization of standards to eliminate cascading tax problems. This study aims to analyze the possibility of a constitutional tax reform that includes anti-corruption principles and mechanisms. Initially, it seeks to understand the operation of the current Brazilian tax system, from its inception to the present day. The main proposals for tax reform presented to the Federal Legislative and its procedures are identified. It should be noted that the principle of anticorruption, implicitly present in the national legal system, must be related to the tax rules, giving the Public Tax Administration mechanisms to prevent and repress corruption in taxation. It should be noted that the proposed reform proposals are limited to the conveyance of interests of specific groups or to the idea of condensing taxes. The research of the thematic is relevant because it is a problem that is under discussion in the Federal Legislative Branch, being of interest of the whole Brazilian society. The study is related to the research line 1 of the Master's program in Law of the University of Marília, which aims at analyzing "economic development based on the role to be played by the company, based on demands from Brazilian society", whose area of concentration is: "Economic Development, Development and Social Change." The research method is hypothetico-deductive, with collection and qualitative analysis of bibliographical and jurisprudential data. It is assumed that a tax reform is possible that contains anti-corruption principles and mechanisms. It is concluded that the constitutional tax reform in the light of the anti-corruption principle contributes to the promotion of legal certainty.

Keywords: Tax Legislation. Constitutional Reform. Principle of Anti-Corruption.

LISTA DE ABREVIATURAS

Art. - Artigo

CF – Constituição Federal

CIDE – Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico

COFINS – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social

CNEP – Cadastro Nacional de Empresas Punidas

CNPJ – Cadastro Nacional das Pessoas Jurídicas

CPMF – Contribuição Provisória sobre a Movimentação Financeira

CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

CTN – Código Tributário Nacional

DF – Distrito Federal

DRU – Desvinculação de Receitas da União

EC – Emenda Constitucional

EREsp – Embargos de Divergência em Recurso Especial

FGTS – Fundo de Garantia do Tempo de Serviço

FGV – Fundação Getúlio Vargas

FIESP – Federação das Indústrias do Estado de São Paulo

FIPE-USP – Fundação Instituto de Pesquisas Econômicas da Universidade de São Paulo

FPE – Fundo de Participação dos Estados

FPM – Fundo de Participação dos Municípios

IBS – Imposto sobre Bens e Serviços

ICMS – Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços

IMF – Imposto sobre Movimentação Financeira

inc. - Inciso

INCRA – Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária

IOF – Imposto sobre Operações Financeiras

IPI – Imposto sobre produtos industrializados

IR – Imposto sobre a Renda

IRPJ – Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica

IS – Imposto Seletivo

ISS – Imposto sobre Serviço

IVA – Imposto sobre o Valor Agregado

IVV – Imposto sobre Vendas a Varejo

LC – Lei Complementar

LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal

OCDE – Organização para a Cooperação Econômica e o Desenvolvimento

PASEP – Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público

PEC – Proposta de Emenda à Constituição

PIS – Programa de Integração Social

PLS – Projeto de Lei do Senado

REsp – Recurso Especial

SEBRAE – Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas

Séc. - século

SENAC – Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial

SENAI – Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial

SENAR – Serviço Nacional de Aprendizagem Rural

SESC – Serviço Social do Comércio

SESI – Serviço Social da Indústria

SIT – Sistema de Integração Tributária

SNCSI – Sistema Nacional de Controle Social e Integridade Pública

STF – Supremo Tribunal Federal

STJ – Superior Tribunal de Justiça

TI – Transparência Internacional

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	12
CAPÍTULO I – PRINCIPAIS REFORMAS NAS NORMAS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIAS BRASILEIRAS	14
1.1 Emenda Constitucional n. 18/1965: o surgimento do Código Tributário Nacional	15
1.1.1 Instabilidades políticas e os reflexos sobre a legislação tributária.....	18
1.1.2 Emenda Constitucional n. 1/1969: alterações (in) oportunas sobre a legislação tributária nacional	20
1.1.3 Constituição Federal de 1988: reflexos da nova ordem sobre o sistema tributário nacional	22
1.2 As minirreformas tributárias pós 1988: Emendas às normas constitucionais tributárias	25
1.2.1 Emendas Constitucionais n. 3/1993, 17/1997 e n. 29/2000	27
1.2.2 Emendas Constitucionais n. 33/2001, 37/2002, 39/2002, 41/2003, 42/2003, 44/2004, 55/2007, 75/2013, 84/2014 e 87/2015	28
1.2.3 Descentralização e Federalismo Fiscal brasileiro	32
1.2.4 Análise sobre as normas tributárias atuais: há necessidade de reforma?	38
1.3 Reforma Constitucional Tributária: entraves ao seu prosseguimento.....	41
1.3.1 Tramitação das propostas de Emenda à Constituição - PEC	45
1.3.2 As principais propostas de reformas apresentadas ao Poder Legislativo Federal	47
CAPÍTULO II – CORRUPÇÃO, TRIBUTAÇÃO E ANTICORRUPÇÃO	59
2.1 Corrupção: definição legal e visão doutrinária	60
2.1.1 Lei n. 4.729/1965 e Lei n. 8.137/1990	69
2.1.2 Corrupção e Tributação.....	72
2.2 Anticorrupção: definição legal e entendimento doutrinário	75
2.3 A Anticorrupção como princípio norteador	82
CAPÍTULO III – A REFORMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIA À LUZ DO PRINCÍPIO DA ANTICORRUPÇÃO	87

3.1 Fundamentos para a reforma constitucional tributária à luz do princípio da anticorrupção	88
3.1.1 Omissão legislativa, lacunas normativas e o ativismo judicial	90
3.2 Perspectivas atuais de reforma constitucional tributária	94
3.2.1 Cumprimento dos princípios constitucionais tributários	95
3.2.2 Pacificação Social	96
3.2.3 Segurança Jurídica	98
 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	 102
 REFERÊNCIAS	 105

INTRODUÇÃO

A tributação praticada em um país produz reflexos sobre a sociedade na qual incide. O Estado arrecada os tributos e destina seus montantes de acordo com as previsões legais, seguindo o modelo de Federalismo fiscal adotado.

No Brasil, o sistema tributário é formado pelos conjuntos de princípios e normas que se encontram previstos na Constituição Federal e nas leis infraconstitucionais, regulamentando a atividade de arrecadação de tributos, a qual é imprescindível para a manutenção dos serviços e da estrutura do estado.

A reforma tributária é tema que está constantemente em discussão entre os membros do Congresso Nacional, além de fazer parte dos planos dos diversos governos que ocuparam o Poder Executivo Federal. Isso em razão de terem sido as normas tributárias confeccionadas em períodos distintos vivenciados pela sociedade, ocasionando distanciamento entre as disposições legais e lacunas, provocando insegurança jurídica.

A Constituição Federal recebeu diversas emendas alterando as normas tributárias. Mesmo assim, existem Propostas de Emenda à Constituição que estão em tramitação nas Casas Legislativas, visando modificar e/ou acrescentar dispositivos que versam sobre a tributação nacional. Entretanto, as proposições limitam-se à condensação de impostos ou à defesa de interesses de grupos específicos. Não se encontra em nenhuma proposta analisada a finalidade de combater a corrupção relacionada à tributação.

São necessárias mudanças nas normas tributárias visando consolidá-las para garantir segurança jurídica no campo em que incidem em razão do lapso temporal e das alterações ocorridas na estrutura do ordenamento jurídico nacional, principalmente com o advento de diferentes Constituições Federais, frutos de divergências políticas e interesses econômicos. Além disso, a reforma constitucional tributária deve ocorrer à luz do Princípio da Anticorrupção para que a legislação seja dotada de princípios e mecanismos anticorrupção.

No presente trabalho as pesquisas são bibliográficas, com análise qualitativa dos dados coletados na doutrina, na legislação e na jurisprudência. Adota-se o método hipotético-dedutivo, partindo-se da hipótese de que é possível uma reforma tributária que contenha princípios e mecanismos anticorrupção.

Como referencial teórico adota-se a doutrina clássica de Rubens Gomes de Souza e Geraldo Ataliba.

O primeiro capítulo é dedicado ao estudo das principais reformas realizadas nas normas constitucionais tributárias, com destaque para a Emenda Constitucional n. 18 de 1965,

que deu origem ao Código Tributário Nacional, os reflexos produzidos pelo advento da Constituição Federal de 1988, principalmente em relação à descentralização e o federalismo fiscal brasileiro, bem como as minirreformas feitas após 1988 (Emendas Constitucionais).

Analisar-se-á a necessidade de reformas das normas constitucionais tributárias, as principais propostas de reforma apresentadas e a suas respectivas tramitações, além de identificar quais são os entraves ao prosseguimento das proposições.

No segundo capítulo, tratar-se-á da definição de corrupção e de anticorrupção na lei, bem como a visão da doutrina acerca destas. Serão apontadas as principais leis cujo objetivo é reprimir a corrupção. Identificar-se-á a relação entre corrupção e tributação, demonstrando com exemplos de casos concretos como esta ocorre.

Destacar-se-á a importância do Princípio da Anticorrupção para o ordenamento jurídico nacional, visando compreender os reflexos de sua incidência sobre as leis brasileiras diante do conteúdo valorativo veiculado por este. Avaliar-se-á as ações concretas de alguns órgãos e seus instrumentos que contribuem no combate à corrupção, como por exemplo, a atuação da Transparência Internacional no Brasil.

Verificar-se-ão quais são os mecanismos de prevenção e repressão que o Princípio da Anticorrupção proporcionará ao Estado no combate à corrupção relacionada à tributação.

O terceiro capítulo apresentará os fundamentos para a reforma constitucional tributária à luz do Princípio da Anticorrupção, visando à segurança jurídica na seara da tributação. Será abordada a questão das lacunas nas normas tributárias, a omissão legislativa e o ativismo judicial diante da inércia do legislador. Por fim, as perspectivas atuais de ser realizada a reforma e os benefícios que poderão se produzir.

O estudo está relacionado à linha 1 de pesquisa do Programa de Mestrado em Direito, quanto à busca pela compreensão do fenômeno econômico do ponto de vista da tributação, isto é, a efetivação de uma reforma constitucional tributária influencia na segurança jurídica, repercutindo diretamente sobre as demandas da sociedade brasileira.

CAPÍTULO I – PRINCIPAIS REFORMAS NAS NORMAS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIAS BRASILEIRAS

O sistema tributário brasileiro passou por importante alteração em 1965, da qual se originou o primeiro diploma normativo que disciplina a tributação no Brasil: o Código Tributário Nacional - CTN. Visando tornar os dispositivos compatíveis com as demais leis em vigor foram feitas minirreformas na legislação tributária. Em 1988, com o advento de uma nova ordem Constitucional no país e a redemocratização política, a codificação foi recepcionada parcialmente.

A partir dos anos 1990 debates acerca da realização de uma nova reforma tributária no país vêm ocorrendo no âmbito do Poder Legislativo Federal, inclusive com propostas já apresentadas, vindas dos mais variados setores da sociedade, bem como do Poder Executivo e dos próprios parlamentares que compõem as Casas legiferantes. Todavia, a ausência de consenso, bem como a pressão exercida por *lobbies* têm obstaculizado a aprovação dos projetos.

Destarte, ao analisar as principais proposições de reforma apresentadas, visualiza-se a existência de limitação nos interesses em discussão, isto é, ora inclinam-se para a defesa dos interesses de grupos específicos, ora voltam-se para a condensação de impostos seguindo o modelo adotado por países europeus. O impasse tem se prolongado no tempo em prejuízo da sociedade brasileira.

Verifica-se que não há proposta com conteúdo relacionado à corrupção tributária. Diante disso, destaca-se a importância de reflexão acerca do problema que é cada vez mais presente nas relações entre os contribuintes e a Administração Pública Tributária, em razão da existência de lacunas na legislação que facilitam a prática dessas condutas.

Assim sendo, no presente capítulo será examinada a reforma de 1965, que por meio da Emenda Constitucional n. 18 deu origem ao primeiro código tributário brasileiro, bem como as minirreformas realizadas sobre essas normas. Além disso, serão observadas as modificações produzidas na legislação tributária com o advento da Constituição Federal de 1988, que remodelou a sistemática do Federalismo brasileiro influenciando na repartição das competências atribuídas aos entes federativos.

Outrossim, avaliam-se as principais propostas de reforma tributária apresentadas ao Poder Legislativo Federal, a tramitação de cada uma e a situação em que se encontram na atualidade. A compreensão acerca das mudanças já realizadas na lei e as ideias veiculadas nas

proposições feitas e que se tem perspectiva de efetivar permitem visualizar quais são os pontos que precisam de aperfeiçoamento na reforma constitucional tributária.

1.1 Emenda Constitucional n. 18/1965: o surgimento do Código Tributário Nacional

O primeiro Código Tributário brasileiro surgiu a partir da reforma tributária da legislação nacional realizada no ano de 1965. Naquela época, a Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1946 estava em vigor e tratava no Capítulo I, que era dedicado às disposições preliminares, acerca dos impostos, a partir do artigo 15. Não havia um Sistema Tributário Constitucional organizado, tampouco uma codificação própria para a matéria.

Desde 1954 havia se formado uma Comissão incumbida de elaborar um Código Tributário Nacional, a qual estudava a abrangência que deveria ser atribuída às normas, isto é, havia preocupação em legislar dentro dos limites da competência, tendo em vista que para a confecção do diploma legal não estava abrangida uma reforma constitucional, ao contrário do que ocorreu em 1965, em que se permitia considerar aquilo que estava na Constituição em vigor à época (SOUSA; ATALIBA; CARVALHO, 1985, p. 3).

Visando aprimorar as normas relativas à tributação no país, formou-se outra comissão em 1963, cujo objetivo era reformar o Ministério da Fazenda. Após dois anos de trabalho, elaborou-se a Emenda Constitucional n. 18, que foi promulgada pelo Congresso Nacional (REZENDE; AFONSO, 2014, p. XI – XII).

As modificações introduzidas com a Emenda 18/65 foram significativas para a estruturação do Sistema Tributário brasileiro, visto que propiciaram a construção de uma nova forma de tributação no país, fator que contribuiu para o desenvolvimento econômico por meio de investimentos produtivos (FERREIRA, 2016, p. 63).

O Projeto de Lei elaborado pela Comissão de juristas e técnicos contendo disposições sobre a codificação das normas de Direito Tributário com caráter geral foi acompanhado pela exposição de motivos do então Ministro da Fazenda à época, exprimindo a necessidade de organização da disciplina legal para o desenvolvimento nacional:

Os que acompanham os problemas financeiros estão acordes na urgência de um reexame dos impostos da Federação, com fim de instituir-se um sistema compatível com os requisitos do progresso econômico do país. A *multiplicação e a acumulação de incidências tributárias*, a despeito da separação formal dos impostos, dificultam e oneram a produção. Os empecilhos ao progresso estão se tornando alarmantes (BALEEIRO, 2000, p. 29, grifos do autor).

O país carecia de uma organização normativa tributária que permitisse seu avanço econômico. A Emenda n. 18/65 deu início às mudanças, fixando no texto da Constituição Federal de 1946 a base principiológica sobre a qual foram elaboradas as regras de Direito Tributário. O legislador objetivava solucionar a questão da ausência de um sistema tributário nacionalmente uniforme.

A regra jurídica é a solução criada pelo legislador para resolver determinado conflito social ou satisfazer determinada necessidade social. Primeiro o legislador fixa o objetivo a atingir. Depois de fixado este objetivo ele cria o instrumento para atingir aquele objetivo visado. Este instrumento é a regra jurídica (BECKER, 2002, p. 523).

Diante da necessidade de organizar a atividade tributante na legislação brasileira, o Ministro da Fazenda à época, Otávio G. Bulhões, na exposição de motivos nº 910, dirigida ao Presidente Castelo Branco, afirma a importância da realização da reforma, enfatizando o quanto seria benéfica para a economia nacional:

Com a finalidade de pôr termo à multiplicidade acumulativa dos tributos é que o Projeto propõe a eliminação de alguns impostos federais, estaduais e municipais. Os que lidam com os impostos sabem que um único imposto – mesmo tão completo como o da renda – é uma ilusão. Reconhecem, todavia, o grave inconveniente da cobrança de muitos impostos, porque a maioria deles redundam em simples repetição tributária. São novos impostos, sem a menor seletividade adicional de incidência. O número de impostos não pode, pois, deixar de ser diminuto. Dentre eles se destacam de maneira ímpar os impostos de renda e o de consumo, que se completam, e cujas receitas podem ser substanciais para a União, os Estados e os Municípios. Nestas condições, a supressão de vários impostos é desejável e exequível. Sua eliminação favorece a intensificação da atividade econômica, através da qual se compensa, com vantagem, a receita dos impostos que são cobrados de maneira racional (BALEIRO, 2000, p. 30-31).

O governo federal, entusiasmado com o projeto apresentado, apoiou a realização da reforma tributária, principalmente em razão de que as dificuldades econômicas que assolavam o país poderiam ser superadas com as inovações previstas, haja vista que a arrecadação de tributos passaria a ser maior, além de distribuída conforme o modelo de federalismo fiscal adotado pelo Brasil.

A reforma do sistema, iniciada em 1964, e concluída em 1966, procurou sanar alguns desses problemas. Em primeiro lugar, ele foi profundamente modernizado. Os impostos em cascata foram substituídos por outros impostos que incidiam sobre o valor agregado; modernizou-se a máquina arrecadadora e aprimorou-se a fiscalização; o imposto de renda conheceu

mudanças substantivas e eliminaram-se figuras tributárias dúbias. Em segundo lugar, a carga tributária, mas principalmente a fatia apropriada pelo Governo Federal, conheceu, dadas as mudanças realizadas, uma notável expansão, aliviando os problemas de caixa do governo e reduzindo suas necessidades de emissão de moeda para cobertura de déficits orçamentários, para o que também foi decisivo o lançamento de títulos da dívida pública no mercado (OLIVEIRA, 1995, p. 18).

O Brasil atravessava momento propício para mudanças. A abertura para investimentos estrangeiros propiciou a geração de riquezas. Todavia, a tributação pesava sobre a renda dos indivíduos e a inflação alta agravava a situação. As competências tributantes dos entes federativos não estavam bem definidas, acarretando a incidência em cascata das exações.

Segundo Ataliba (1980, p. 245), dentre os motivos que ensejaram a reforma tributária em 1966, destacava-se a necessidade de tornar rígido e estrito o regime das taxas, visto que era comum o abuso por parte dos legisladores em designar de taxa alguns impostos, criando verdadeiros tributos inconstitucionais.

No mesmo sentido, Rezende e Afonso (2014, p. 5-6), apontam que havia: “[...] sobreposições de tributos, do mesmo ou de outro poder, economicamente idênticos, e diferenciados apenas pelas roupagens jurídicas de que o legislador os reveste” (REZENDE; AFONSO, 2014, p. 29).

O artigo 1º da Emenda 18 descreve o Sistema Tributário Nacional como sendo composto por impostos, taxas e contribuições de melhoria, dispõe acerca dos limites das respectivas competências nas legislações das três esferas de governo (federal, estadual e municipal) e nos artigos 2º e 3º elenca diversas vedações ao poder de tributar (REZENDE; AFONSO, 2014, p. 5 - 6).

A Lei n. 5.172/66 - Código Tributário Nacional, fruto da EC n. 18/65 do legislativo brasileiro, está organizada em dois livros: o primeiro dispõe sobre o sistema tributário nacional, enquanto que o segundo institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, aos Estados e aos Municípios. Destaca-se que o sistema tributário nacional ganhou contornos tendo por base as disposições modificantes do texto constitucional vigente à época.

A base constitucional do Livro I – “Sistema Tributário Nacional” – é a própria Emenda Constitucional n. 18, cujo mérito, [...], foi o de reunir num capítulo da Constituição toda a matéria que nas Constituições anteriores, até a de 46, que estava sendo emendada, estava esparsa (SOUSA; ATALIBA; CARVALHO, 1985, p. 12).

A reunião da matéria tributária esparsa pela EC n. 18/65, formando os dois livros do Código Tributário Nacional, permitiu ao Brasil, pela primeira vez, ter normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, aos Estados e aos Municípios, ou seja, diretrizes e bases versando sobre matérias genéricas de competência de cada ente federativo (ATALIBA, 1980, p. 15).

A codificação das normas tributárias ocorreu, no período, sob a vigência da Constituição de 1946, cujo texto constitucional disciplinava no capítulo I, a partir do art. 15, as atividades tributárias, instituição de tributos, a competência da União, dos Estados, Distrito Federal e Municípios, bem como as vedações.

De acordo com Martins (1998, pp. 33-34), o Código Tributário Nacional foi um marco na evolução do Direito Tributário brasileiro. De fato, a partir de sua entrada em vigor, alterou-se substancialmente o cenário da arrecadação nacional, em razão de que passaram a existir normas gerais regulamentando o exercício da tributação de cada ente federativo, fundamentadas nos princípios da legalidade, tipicidade e reserva da lei.

1.1.1 Instabilidades políticas e os reflexos sobre a legislação tributária

Conforme registros da história do Brasil, em 1964 o país mergulhou em um regime ditatorial que promoveu a burocratização das atividades administrativas nacionais. Havia instabilidade econômica e política em decorrência das revoltas populares que se disseminaram pelo território nacional.

A EC 18 foi elaborada no início do regime militar, conceitualmente autoritário, que se tornou progressivamente cada vez mais donatário da verdade absoluta, quando ainda havia a ingênua sensação e esperança de volta das eleições presidenciais em breve tempo (FERREIRA, 2016, p. 65).

A instituição do Programa de Ação Econômica do Governo – PAEG, em novembro de 1964, visava solucionar os principais problemas que afetavam o desenvolvimento econômico e criavam desequilíbrios sociais. Por meio de políticas de Estado – financeira, econômica internacional, salarial – almejava-se a correção das disparidades que impulsionavam a inflação brasileira destacadamente através do crescimento dos déficits públicos (RESENDE, A. 1997, p. 213-215).

O problema da tributação repetitiva influenciava diretamente o resultado das atividades econômicas, isto é, reduzia a possibilidade dos indivíduos adquirirem bens

necessários ao consumo. Houve aumento dos percentuais dos impostos indiretos e dos diretos, em especial pelo crescimento das contribuições previdenciárias entre 1964 e 1968 (SINGER, 1989, p. 110 – 111).

Todas as medidas políticas e econômicas daquele período refletiram-se diretamente sobre a estrutura da legislação tributária.

Foram adotadas medidas para estabilização econômica e para criação de um ambiente favorável à entrada de investimentos internacionais. O governo buscou aumentar a sua capacidade de investimento no setor produtivo estatal também mediante a captação de recursos internos com o incremento da sua “capacidade extrativa” por meio da arrecadação de tributos e através da criação de grandes fundos e de outros mecanismos de formação de poupança. A Constituição de 1967, a Emenda Constitucional de 1969 e a Reforma Tributária de 1966 promoveram a concentração destes recursos no âmbito do governo federal, de modo até então inexistente na história político-institucional e fiscal brasileira (RIBEIRO, 2002, p. 5).

O país passou por uma mudança estrutural significativa no período, não apenas no âmbito político, mas, devido à industrialização, possibilitou-se a geração de emprego e renda para os indivíduos. Assim, a arrecadação de tributos cresceu com a circulação da economia.

A nova administração empossada em 1967 beneficiou-se das reformas tributária e administrativa implementadas pelo governo anterior, e buscou manter uma política de aumento de eficiência da máquina governamental, com uma arrecadação crescente e uma redução relativa dos gastos de custeio visando a redução do déficit público (LAGO, 1997, p. 263-264).

A reforma tributária de 1966 alterou o panorama econômico nacional, favorecendo a entrada de investimentos estrangeiros, principalmente por meio da industrialização, fator que modificou o modo de vida da própria sociedade brasileira. No início houve acentuado crescimento e desenvolvimento econômico, resultantes da organização das normas e redução das ocorrências de tributação em cascata.

A partir do advento da Constituição Federal de 1967 houve significativas modificações na legislação tributária:

Na promulgação da Constituição de 67, a Emenda n. 18, com alterações, foi introduzida no capítulo que teve o mesmo título, que constituía a sua emenda. Por sua vez, no Código Tributário Nacional, este capítulo constitucional veio constituir a matéria do Livro I. Por sua vez, o Livro II tinha como substrato constitucional o art. 5º., n. XV, *b*, que dava competência à União para editar normas gerais de caráter financeiro e por

isso ele se intitula “Normas Gerais de Direito Tributário” (SOUSA; ATALIBA; CARVALHO, 1985, p. 12).

Na Constituição de 1967, cujo texto normativo foi dividido em Capítulos, o fundamento jurídico positivo do Código Tributário Nacional passou a ser o art. 18, que integra o Capítulo V, dispondo a respeito do Sistema Tributário. A formatação realizada naquele período continua existindo atualmente, de acordo com Jardim (1991, p. 33):

O quadro orgânico de normas tributárias que compõem o Sistema Constitucional Tributário Brasileiro, apresenta duas características estruturais, quais sejam, a exaustividade e a rigidez. As referidas características, diga-se de passo, informavam o Sistema inserto na Carta de 1967 e continuam a presidir a quintessência do Sistema gravado no Texto Constitucional de 1988.

Em 1968 o Decreto-Lei n. 406, de 31 de dezembro, foi baixado pelo governo militar, passando a vigorar a partir de 1º de janeiro de 1969, estabelecendo normas gerais de direito financeiro, que se aplicavam ao imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e serviços de qualquer natureza.

1.1.2 Emenda Constitucional n.1/1969: alterações (in)oportunas sobre a legislação tributária nacional

A Constituição Federal de 1967 foi alterada pela EC n.1/69, modificando-se também o sistema tributário com a introdução dos parágrafos 1º a 5º, em seu art. 18, ampliando os limites de incidência da tributação pelo alargamento das possibilidades legiferantes, o que geraria aumento na arrecadação. Ademais, foram suprimidas da Lei Maior: “(...) a referência expressa do CTN às Constituições estaduais”, bem como “[...] as palavras sobre a composição do sistema tributário e os diplomas, que o regerão”, conforme Baleeiro (2000, p. 47).

Todavia, Bonelli (2006, p. 74) destaca que: “A década que vai do fim dos anos 1960 até o final dos anos 1970 marca um ciclo de crescimento inigualável na história do país”. A indústria alavancou o produto interno com as expressivas quantias produzidas e exportadas, principalmente em razão dos incentivos fiscais concedidos pelo governo brasileiro.

Naquele período, apesar da desenvoltura econômica do Brasil, a inflação permanecia presente e em índices elevados, levando ao aumento da arrecadação de tributos através da majoração de alíquotas e de mudanças econômicas e políticas estruturais. As alterações constantes na tributação impactavam significativamente as atividades comerciais internas.

Antes de 1964, tentativas de elevar a receita fiscal mediante o aumento da alíquota dos impostos geralmente acabavam por ampliar a margem de sonegação, a ponto de anular o crescimento almejado da receita. Após 1964, as exigências fiscais se tornaram mais amplas e rígidas, a ponto de impedir a sobrevivência de muitas empresas pequenas, incapazes de suportar o peso dos impostos (SINGER, 1989, p. 87-88).

Nesse sentido, o pensamento keynesiano demonstra a importância da adoção de políticas monetárias e fiscais pelos governos que possibilitem o reequilíbrio da economia pela diminuição do desemprego, seja por meio de aumento na arrecadação dos impostos ou pelo crescimento do déficit orçamentário (ARAÚJO, 1995, p. 132-133).

De 1967 até 1973, o governo flexibilizou em parte as políticas fiscal e monetária, além de utilizar-se de novos instrumentos de manejo da economia, como por exemplo, a colocação de títulos ao público e o aumento das reservas cambiais (LAGO, 1997, p. 250). A administração anterior deu início às mudanças que beneficiaram o governo sucessor.

Organizadas as finanças públicas, isto é, aumentando-se a arrecadação e diminuindo-se os gastos, pouco a pouco se restabeleceu o equilíbrio das contas da administração. A década de 70 ficou marcada por elevado crescimento na economia, conhecida como “milagre brasileiro” (MUNHOZ, 2002, p. 271).

As altas taxas de crescimento, a queda nas taxas dos preços e a estabilidade monetária conferiam ao país a aparência de ter alcançado, de certa maneira, o equilíbrio econômico, solucionando os problemas que assombravam a economia brasileira. Todavia, na década de 80 evidenciou-se novamente a presença de forte instabilidade.

Ao ingressar na década de 1980, o Brasil já havia acumulado uma das mais longas experiências de instabilidade monetária registradas na economia mundial do pós-guerra; e, diante das elevadas taxas de inflação vindas como herança dos anos setenta, não seria ilusório esperar que, a partir daí, o País pudesse vir a reencontrar o caminho da estabilidade. Mas, não foi o que ocorreu, pois, em realidade, os preços dispararam, a despeito das medidas de contenção implantadas ainda em 1980 (pré-fixação da taxa de câmbio e da correção monetária, e introdução de um redutor sobre as taxas de juros), chegando ainda em 1981 e 1982 ao patamar de 100% (MUNHOZ, 2002, p. 273).

As oscilações no plano financeiro nacional afetavam diretamente a tributação, assim como eram afetadas por essa. O Brasil estava vivendo um momento político turbulento, sob a vigência da Emenda Constitucional n. 1 de 1969, originada do poder ditatorial, que alterou o

texto da Constituição Federal de 1967, dispendo acerca do sistema tributário nacional a partir do art. 18.

A crise do petróleo na década de 1970 contribuiu para o agravamento do processo inflacionário brasileiro, com reflexos expressivos nos anos 80, elevando a dívida externa nacional a patamares consideravelmente maiores que as receitas tributárias oriundas das operações de exportação (MUNHOZ, 2002, p. 292).

A arrecadação sofreu queda considerável. A alta inflação presente na economia nacional impedia a realização de um ajuste fiscal, ao mesmo tempo em que abria espaço para a evasão fiscal, em razão de que “[...] dificulta o controle e acompanhamento das bases tributárias” (BATISTA JUNIOR, 2002, p. 305).

Aproveitando o momento de necessidade de mudança política, social e econômica, o governo ditatorial deu lugar à redemocratização com a promulgação de uma nova Constituição Federal, reorganização dos poderes e estruturas essenciais ao funcionamento do país como um Estado Democrático.

1.1.3 Constituição Federal de 1988: reflexos da nova ordem sobre o sistema tributário nacional

A nova ordem constitucional brasileira, a partir de 1988, com a promulgação da Constituição Federal democrática em 05 de outubro daquele ano, produziu alterações sobre todas as demais normas em vigor.

[...] a Constituição é o fundamento de validade – quer material, quer formal – de todas as demais manifestações normativas (emendas constitucionais, leis, decretos, atos administrativos, sentenças etc.). Qualquer delas que eventualmente lhe seja desconforme não poderá prevalecer (CARRAZZA, 2013, p. 61).

Apontada pela doutrina como segunda reforma na legislação nacional, inclusive sobre as normas tributárias, a Carta Magna de 1988 representou um importante marco histórico. A configuração trazida pela Lei Maior modificou o cenário político, econômico e social do país, após significativo período de ausência da democracia.

A segunda reforma tributária foi feita com a Constituição de 1988. Esta reforma alargou a base do ICM, transformando-o no Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), e extinguiu os diversos impostos únicos. A Constituição de 1988 criou o imposto sobre grandes

fortunas, que até hoje não foi implementado, e permitiu que contribuições para a seguridade social tivessem como fato gerador o faturamento das empresas (BARBOSA, 1999, pp. 226 – 227).

A Constituição Federal de 1988 alterou profundamente o significado dos princípios que estruturam as normas presentes no ordenamento jurídico pátrio. A maior parte dos postulados principiológicos foram elevados à categoria de superprincípios, ou seja, sobrepõem-se aos demais (ICHIRAHA, 2012, p. 61).

São eles: princípio da legalidade (art. 5º e 150, I), anterioridade (art. 150, III, b), igualdade ou isonomia (art. 5º, I e 150, II), irretroatividade da lei (art. 5º, XXXVI e 150, III), uniformidade da tributação (art. 151, I a III), capacidade contributiva (art. 145, par. 1º), proibição do confisco (art.150, IV).

Alguns princípios implícitos se refletem sobre todo o ordenamento jurídico, como o postulado da segurança jurídica e o da proporcionalidade. Embora não estejam expressamente previstos, seus efeitos são inegáveis, condicionando a atuação do legislador para que não exceda os limites fixados na Lei Maior.

O princípio da segurança jurídica, considerado um sobreprincípio, encontra-se presente através de outros axiomas, como o princípio da legalidade, da anterioridade e da irretroatividade, que remetem à ideia de rigidez normativa (SCHOUERI, 2008, p. 117-118).

Na Constituição encontra-se a matriz de todas as competências; nela se demarcam os limites do poder de tributar e se estruturam os princípios, inclusive os de natureza especificamente tributária, que constituem as pilstras de sustentação de todo o sistema tributário (AMARO, 2014, p. 190).

Outra alteração importante que a CF/88 operou foi a redistribuição das competências tributárias entre os entes federativos: União (arts. 153 e 154), Estados / Distrito Federal (art. 155) e Municípios (art. 156). Destaque-se que a Lei Maior não cria nenhum tributo, apenas distribui competências e baliza os limites de incidência das exações tributárias.

A divisão das competências é rigorosa: específicas, privativas e indelegáveis, isto é, cada ente federativo detém poder para legislar apenas sobre as matérias que lhes são atribuídas pelo texto constitucional, inclusive nos casos excepcionais, em que se permite a atribuição de um ente a outro (JARDIM, 1991, p. 34).

O modelo de repartição de competências adotado privilegia a segurança jurídica, princípio constitucional essencial para o Estado Democrático de Direito. Assim, os

contribuintes possuem condições de identificar qual tributo é devido e para qual ente federativo, em outras palavras, há previsibilidade acerca da tributação, evitando-se surpresa.

A Constituição da República confere dignidade ao tema da repartição das competências tributárias, pois a União, os Estados e os Municípios retiram diretamente da Lei Maior o fundamento de validade de suas respectivas competências para tributar. O objeto da repartição de competências é atribuir a cada pessoa política uma carga delimitada de poderes para legislar, instituir e exigir tributos (BALEIRO, 2000, p. 79).

Em cada esfera de governo são recolhidos os tributos que formarão o montante total arrecadado a ser repartido entre todos os entes federativos: União, Estados, Distrito Federal e Municípios, conforme as regras de destinação expressamente previstas no artigo 159 da Constituição Federal/88.

A Constituição instituiu o sistema tributário nacional sob inspiração de várias diretrizes políticas e econômicas, a começar pela da eficácia e preservação do regime federativo. Cada nível de governo – o federal, o estadual e o municipal – foi provido de receitas exclusivas e indelegáveis. Dentro do ponto de vista da técnica jurídico-constitucional, parece supérfluo estatuir-se que o não exercício da competência tributária pela pessoa que é dela titular não a defere a Pessoa de Direito Público Interno diversa (BALEIRO, 2000, p. 87).

Ao final da década de 1980, com a redemocratização do país, a repartição dos montantes arrecadados com a tributação passam a ter um novo formato, no qual a União concentra mais da metade dos valores. Estados e Municípios recebem transferências por meio dos Fundos de Participação criados para essa finalidade.

Após a redemocratização, mais exatamente em outubro de 1987, o Congresso Nacional aprovou uma reforma tributária de emergência, visando fortalecer financeiramente os Estados e os Municípios, revitalizando-se o federalismo. Em dezembro daquele mesmo ano, foi aprovado o pacote tributário, o qual tinha como meta financiar o déficit público através da recomposição e estabilização da carga tributária (OLIVEIRA, 1995, p. 43).

O país saía de um modelo político e organizacional para outro sistema, o qual não comportava diversas práticas e normas intrinsecamente ligadas ao regime anterior. A redemocratização do Estado brasileiro impulsionou o legislador à tomada de medidas urgentes para o bom funcionamento das atividades estatais, dentre as quais as relativas à arrecadação dos tributos.

O desempenho da economia nacional é diretamente influenciado pela dinâmica do sistema tributário, em outros termos, de acordo com a política fiscal adotada pelo governo federal há crescimento econômico ou não. Os ajustes fiscais, feitos em momentos em que há necessidade de redução dos gastos públicos para alcançar um equilíbrio capaz de reconquistar a confiança de investidores, interferem tanto quanto a política monetária escolhida.

O sistema tributário desempenha papel central em uma economia moderna, na medida em que afeta de múltiplas – e complexas – maneiras o padrão de crescimento econômico e a competitividade nacional, assim como a distribuição social e regional da renda. É também um elemento crucial para delimitar quanto cada grupo de cidadãos e empresas de quais regiões geográficas do país terá de arcar para financiar que tipo – e tamanho – de Estado e de provisão de serviços e bens públicos (ORAIR; GOBETTI, 2018, p. 47).

A previsão constitucional acerca da estrutura do sistema tributário nacional, disciplinando a tributação e o orçamento, conferiu aos instrumentos de planejamento financeiro especificados na legislação normativa infraconstitucional a importância que esses possuem na tomada de decisões governamentais.

1.2 As minirreformas tributárias pós 1988: emendas às normas constitucionais tributárias

O legislador constituinte de 1988 buscou inserir no texto da Carta Magna o máximo de interesses, em todos os assuntos. A doutrina nacional critica o fato de ser uma Constituição prolixa e por vezes ambígua em decorrência da quantidade de normas. Ademais, existem temas que necessitam da edição de lei complementar para que os direitos neles previstos possam ser exercidos pelos indivíduos.

Em relação ao Sistema Tributário nacional não é diferente, tanto que é possível constatar a existência de um conjunto dotado de exaustividade das normas tributárias. Além disso, atribuiu-lhe a rigidez característica das disposições constitucionais, que permitem alterações, mas exigem a presença de requisitos e impõem limites intransponíveis para sua efetivação.

Diversos dispositivos do Código Tributário Nacional e de demais leis regulamentadoras dos assuntos tributários não foram recepcionados pela Constituição Federal de 1988. Além disso, após o advento da Lei Maior, Emendas Constitucionais foram realizadas

a partir do início da década de 1990, destacadamente sobre a legislação constitucional tributária.

Em nota de atualização, Mizabel Derzi comenta, na obra de Baleeiro (2000, p. 40), a respeito da situação do Código Tributário Nacional após a Constituição Federal de 1988, destacando a validade dos comandos insertos no referido diploma normativo:

O Código Tributário Nacional, pelo princípio geral de continuidade e recepção das normas anteriores compatíveis, sobreviveu à Carta de 1988, em seus aspectos essenciais. É verdade que perderam validade todos aqueles dispositivos do Código Tributário Nacional que contrariam as várias inovações ao sistema tributário, constitucionalmente adotadas, quer sejam regras de competência, quer sejam regras de distribuição de receita ou princípios gerais. Mas a identificação da norma infralegal discrepante da Constituição é tópica. No seu todo, o Código Tributário Nacional, tendo sobrevivido à Constituição de 1967 e à Emenda Constitucional n° 01, de 1969, também foi recepcionado pela Constituição de 1988, em suas linhas gerais. Lei Complementar no sentido meramente material, o Código Tributário Nacional continua tendo a função e o papel de complexo de normas gerais, como já apontara Aliomar Baleeiro, permanece eficaz e obriga à União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

Na mudança ocorrida na estrutura fundamental do ordenamento jurídico brasileiro, a partir da qual irradiam-se todas as demais leis infraconstitucionais existentes, o fenômeno da recepção de uma legislação anterior pelo texto da Lei Maior poderá, em razão das diferenças principiológicas, provocar desencontros, que culminam na não aplicação de disposições que contrariem a nova ordem.

Assim, o Código Tributário 'perdeu' parte de seus dispositivos, sobretudo aqueles que acabaram em franca contrariedade com o texto constitucional de 1988. Ressalte-se que o diploma normativo foi elaborado no contexto da Constituição de 1946, período de intensas mudanças na estrutura normativa nacional.

As alterações na legislação, na jurisprudência e na atuação do fisco no sentido de modernização dos instrumentos conduziram à maior aplicação dos princípios na interpretação e aplicação das normas tributárias. Consequentemente, as relações jurídico-tributárias ganharam mais estabilidade e harmonia (HABLE, 2018, p. 23).

Embora tenham ocorrido mudanças positivas no sistema tributário brasileiro, Ferreira (2016, p. 34) aponta a existência de externalidades negativas decorrentes do advento da Constituição Federal de 1988: “desequilíbrios regionais, dualidade tributária com a convivência (negativa) de impostos e contribuições, incidência regressiva, desequilíbrio entre receitas e encargos dos três entes federativos”.

Diante das modificações ocorridas a partir de 1988, tornou-se necessária a compatibilização entre a nova ordem constitucional e as normas tributárias. Assim, foram elaboradas diversas Emendas Constitucionais, cujas alterações nos dispositivos da Lei Maior relacionadas à tributação serão analisadas a seguir.

1.2.1 Emendas Constitucionais n. 3/1993, n. 17/1997 e n. 29/2000

No período pós 1988 observa-se a produção de Emendas Constitucionais sobre as normas tributárias previstas no texto da Constituição Federal, deixando nítida a intenção do legislador de harmonizar o sistema tributário nacional com a nova ordem em vigor a partir do advento da Carta Magna.

As primeiras Emendas à Constituição Federal, destacadamente na matéria tributária, ocorreram em 03 (três) oportunidades: no ano de 1993 que, consoante o art. 3º do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, deveria ocorrer a revisão constitucional nos 05 (cinco) anos seguintes à entrada em vigor da Lei Maior; no ano de 1997 e em 2000.

A Emenda Constitucional n. 3/1993 alterou os seguintes artigos que versam acerca da tributação: 150, 155, 156 e 160. O art. 150, previsto entre as disposições sobre as limitações ao poder de tributar, passou por modificações em seu § 6º, cuja redação expressa a imprescindibilidade de lei específica (federal, estadual ou municipal) para que seja concedido qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, crédito presumido, anistia ou remissão, em relação aos impostos, taxas ou contribuições.

Destaca-se que a lei específica exigida deve regular exclusivamente as matérias enumeradas no § 6º, ou correspondente tributo ou contribuição, observando-se o disposto no art. 155, § 2º, XII, g (isenções, incentivos e benefícios fiscais concedidos ou revogados pelos Estados e DF).

Além disso, houve o acréscimo do § 7º, disciplinando que a lei poderá atribuir ao sujeito passivo da obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento do imposto ou contribuição, cujo fato gerador ocorrerá posteriormente, garantindo-se a restituição do valor pago se este não se realizar. Trata-se do fato gerador presumido, que pode ser cobrado do contribuinte antes da manifestação da situação fática que gera a incidência do tributo.

Em relação ao art. 155, cuja redação versa acerca da competência dos Estados e do DF para instituírem impostos, a Emenda n. 3/93 modificou a redação do *caput* do artigo, dos incisos I, II e III, além do *caput* dos §§ 1º e 2º. Já no art. 156, que dispõe sobre os impostos de

competência dos Municípios, a mudança se deu na redação do inc. III, bem como na revogação do inc. IV. Além disso, alterou-se a redação do inc. II do § 3º e revogou-se o § 4º.

O art. 160, cuja norma veda a retenção ou qualquer restrição à entrega e ao emprego dos recursos pela União aos Estados, DF e Municípios, passou posteriormente pelas Emendas n. 17/1997 e n. 29/2000. A emenda 17/97 alterou os percentuais a serem repassados pelo Governo Federal aos Municípios, enquanto que a emenda 29/2000 modificou a redação do parágrafo único do art. 160 e acrescentou os incisos I e II ao respectivo parágrafo.

A Emenda Constitucional n. 29/2000 instituiu a Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira - CPMF. A origem dessa norma está na Emenda Constitucional n. 12/1996, a qual conferiu à União a competência para criar a contribuição, estipulando o percentual máximo, a não incidência, a destinação dos recursos arrecadados e o tempo de duração permitido para a cobrança. Atualmente, em razão de sua natureza provisória, não é arrecadada.

As mudanças continuaram após a passagem do séc. XX para o XXI, e em alguns casos foram mais incisivas, como se verá no tópico a seguir.

1.2.2 Emendas Constitucionais n. 33/2001, 37/2002, 39/2002, 41/2003, 42/2003, 44/2004, 55/2007, 75/2013, 84/2014 e 87/2015

A partir do ano de 2001 verifica-se um aumento significativo na produção de Emendas à Constituição. Muitas delas, visando alterar, dentre outras disposições, as normas constitucionais tributárias. As principais mudanças ocorridas no campo normativo tributário a contar do ano de 2001 em diante são o objeto de análise doravante.

A Emenda Constitucional n. 33/2001 modificou significativamente dois dispositivos: os arts. 149 e 155 da Lei Maior. O primeiro dispositivo dispõe acerca da competência exclusiva da União para instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias profissionais ou econômicas, como meio de atuação do poder do Estado nas respectivas áreas.

No art. 149, acrescentou-se o § 2º e seus incisos, disciplinando a incidência e a não incidência das contribuições previstas no *caput* do artigo, bem como a alíquota. Além disso, adicionaram-se também os §§ 3º e 4º, versando sobre questões relacionadas às referidas contribuições.

Em relação ao art. 155, observam-se inovações no § 2º, IX, *a* (incidência do ICMS sobre a importação de bens ou serviços prestados no exterior), bem como no inc. XII, *h* (cabe

à lei complementar definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais incidirá o imposto, uma única vez) e *i* (fixação da base de cálculo).

O § 3º, do art. 155, teve sua redação substituída pela EC 33, veiculando que sobre operações relativas à energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País, incidem somente o ICMS, o Imposto sobre a Importação de Produtos Estrangeiros e o IR. Acrescentaram-se os §§ 4º e 5º, determinando o que deve ser observado em relação ao disposto no inc. XII, *h* (destinação do produto da arrecadação do referido tributo, isto é, qual Estado ficará com o valor recolhido ou se este será repartido com outro e questões sobre alíquotas).

A alteração produzida pela Emenda Constitucional n. 37/2002 recai sobre o art. 156, § 3º, da Constituição Federal. O dispositivo trata dos impostos de competência dos Municípios, prevendo no parágrafo modificado que o imposto sobre serviços de qualquer natureza – ISSQN, não compreendidos no art. 155, II, terá suas alíquotas fixadas por lei complementar, bem como a hipótese de exclusão de sua incidência sobre exportações de serviços para o exterior, além da regulamentação acerca da forma e condições para a concessão ou revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais.

A Emenda Constitucional n. 39/2002 acrescentou o art. 149-A à Constituição, disciplinando que os Municípios e o DF poderão instituir contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública, sendo facultada sua cobrança na fatura de consumo de energia elétrica dos contribuintes.

Diante da possibilidade de ser instituída a exação, muitos Municípios passaram a editar Lei para cobrar a contribuição. A constitucionalidade da arrecadação gerou questionamentos, mas o Supremo Tribunal Federal firmou entendimento favorável ao recolhimento, ao apreciar a Questão de Ordem na Medida Cautelar na Ação Cautelar n. 3.087/2012, de autoria do Prefeito Municipal de Belo Horizonte em face do Ministério Público do Estado de Minas Gerais (STF, 2012).

O legislador, ao realizar a Emenda 39 permitindo a cobrança facultada da contribuição, deixou espaço para que o contribuinte não aceite o tributo. Em virtude disso, os Municípios que instituíram a arrecadação em suas circunscrições precisaram recorrer ao órgão de cúpula do Poder Judiciário brasileiro para pacificar a questão.

A Emenda à Constituição n. 41/2003, dentre outros dispositivos, modificou a redação do § 1º, do art. 149, atribuindo aos Estados, DF e Municípios a instituição e recolhimento de contribuição destinada ao regime previdenciário de seus respectivos servidores, determinando

que a alíquota a estes aplicada não poderá ser menor do que aquela cobrada dos servidores titulares de cargos efetivos da União.

A Emenda Constitucional n. 42/2003, cuja origem é a PEC 41-A/2003, alterou diversos dispositivos da Lei Maior que dispõem acerca do Sistema Tributário Nacional: art. 37, XII (administrações tributárias U/E/DF/M); 52, XV, *a* (avaliação periódica da funcionalidade do Sistema Tributário Nacional e das administrações tributárias U/E/DF/M); 146, III, *d* (tratamento diferenciado e favorecido para microempresas e empresas de pequeno porte); 146-A (estabelecimento de critérios especiais de tributação); 149, § 2º, II (incidência da CIDE e contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços); 150, III, *c* e § 1º (vedação à cobrança de determinados tributos antes de decorrer 90 dias da publicação da lei que os instituiu ou aumentou); 153, § 3º, IV (IPI – impacto reduzido sobre a aquisição de bens de capital pelo contribuinte) e § 4º (características do IPI); 155, § 2º, X, *a* e *d* (não incidência de ICMS nas situações disciplinadas nas respectivas alíneas) e § 6º (IPVA – alíquotas); 158, II (destinação de 50% do produto da arrecadação do ITR para os Municípios); 159, III e § 4º (entrega pela União aos Estados e ao DF de 29% do produto da arrecadação da CIDE, destinando dos Estados 25% do respectivo montante aos Municípios); 167, IV (vedação à vinculação de receita de imposto a órgão, fundo ou despesa, salvo nos casos de repartição do produto da arrecadação pertencentes aos Municípios, destinados aos Fundos de Participação dos Estados/Distrito Federal e Municípios, recursos para a saúde, o ensino, a realização das atividades da administração tributária, prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita).

Ressalte-se que a Emenda 42 inseriu no art. 52, XV, da CF/88, a realização de avaliação periódica da funcionalidade do Sistema Tributário Nacional, em sua estrutura e seus componentes, e o desempenho das administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, a cargo do Senado Federal.

O Senado apreciou o requerimento n.1/2011, da Comissão de Assuntos Econômicos, para a criação de uma Subcomissão Permanente de Avaliação do Sistema Tributário Nacional. De acordo com informações colhidas no sítio eletrônico daquela Casa Legislativa, foram realizadas reuniões e audiências públicas entre 2011 e 2018 (SENADO FEDERAL, 2019).

Nas reuniões foram apresentados dados e indicadores sobre o Sistema Tributário Nacional, visando subsidiar os debates, avaliar a política de equidade e progressividade do sistema, bem como se apreciaram requerimentos feitos pelos membros e houve audiência pública.

Destaca-se que em 28/11/2016 debateu-se a PEC n. 55/2016, que alterou o ADCT instituindo um novo regime fiscal, além de ter sido avaliada a progressividade tributária como uma alternativa possível àquela PEC e apreciados novos requerimentos. Atualmente, a Subcomissão encontra-se encerrada em virtude do término da legislatura ao final de 2018.

A Emenda Constitucional n. 44, de 30 de junho de 2004, alterou a redação do inciso III, do art. 159, da Constituição Federal de 1988, dispondo que a União entregará aos Estados e ao Distrito Federal 29% (vinte e nove por cento) do produto da arrecadação da contribuição de intervenção no domínio econômico, prevista no art. 177, § 4º, II, alínea *c* (destinado ao financiamento de programas de infraestrutura de transportes).

A Emenda à Constituição n. 55/2007 acrescentou ao art. 159, inc. I, a alínea *d*, na qual está determinado que a União entregará ao Fundo de Participação dos Municípios, no primeiro decêndio do mês de dezembro de cada ano, 1% (um por cento) do produto da arrecadação dos impostos sobre a renda e proventos de qualquer natureza e do imposto sobre produtos industrializados.

As Emendas 42/2003, 44/2004 e 55/2007, além da 84/2014, que será analisada, modificaram a forma como a repartição das receitas tributárias deve ser feita pela União aos Estados, ao DF e aos Municípios, por meio dos respectivos Fundos de Participação, visto que o ente central arrecada a maior parte dos tributos. Assim, o texto constitucional determina, no art. 159, inc. I, *caput*, a entrega de 49% (quarenta e nove por cento) do produto arrecadado com o IR e proventos de qualquer natureza e do IPI.

A Emenda Constitucional n. 75/2013 inseriu no art. 150, inc. VI, a alínea *e*, que institui imunidade tributária sobre os fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil, cujo conteúdo seja obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros, seus suportes materiais e arquivos digitais.

Trata-se da imunidade tributária sobre obras musicais produzidas no Brasil por artistas nacionais em forma de CDs e DVDs. Surgiu como proposta do então deputado federal Otávio Leite, tendo como finalidades principais o combate à contrafação, o revigoramento do mercado fonográfico no país e a difusão da cultura musical (MARINHO, 2017).

Houve iniciativa positiva do legislador brasileiro em buscar por meio da imunidade tributária combater o comércio ilegal desses materiais, uma vez que a não incidência de tributo reduz o preço a ser pago pelo consumidor final na aquisição de um produto original, com garantia de qualidade e de acordo com a legislação em vigor, isto é, protegendo-se os direitos autorais daqueles que elaboram as obras. Ademais, buscou-se tornar a cultura musical nacional acessível a todas as pessoas na sociedade brasileira.

Atualmente, os arquivos digitais disponíveis na *internet* e que podem ser visualizados, reproduzidos e difundidos também são abrangidos pela imunidade (MARINHO, 2017). A evolução tecnológica apresenta novos formatos nos quais as obras musicais podem ser consumidas pela sociedade, portanto, a legislação precisa ser aplicada a esses.

A Emenda Constitucional n. 84/2014, elevou o percentual dos recursos que a União deve repassar ao Fundo de Participação dos Municípios, modificando a redação do art. 159, inc. I, bem como incluiu nesse dispositivo a alínea *e*, cuja norma prevê que a quantia de 1% (um por cento) destinada ao FPM deve ser entregue no 1º decêndio do mês de julho de cada ano.

A Emenda à Constituição n. 87/2015 produziu alterações no art. 155, § 2º, incisos VII e VIII, em relação à cobrança do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação incidente sobre as operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado.

Cada estado-membro da Federação possui sua própria regulamentação sobre o ICMS, fato que resulta em distinções quanto à alíquota cobrada. Em razão dessa circunstância houve a necessidade de serem compensadas as diferenças entre as alíquotas do Estado destinatário e a interestadual, bem como determinar a responsabilidade pelo recolhimento do imposto que corresponda à diferença. Diante da indispensabilidade de ser solucionada a questão surgiu a emenda.

As 13 (treze) Emendas ao texto da Constituição Federal analisadas nesse tópico, realizadas sobre as normas constitucionais tributárias após 1988, alteraram a competência para a instituição dos tributos, a repartição das receitas, as alíquotas, os limites ao poder de tributar e suas vedações, bem como atribuíram à Lei Complementar a regulamentação dos dispositivos.

Todas as mudanças promovidas pelas Emendas observadas produzem reflexos sobre o federalismo fiscal. Para melhor compreensão do assunto, no tópico a seguir serão exploradas as modificações oriundas das Emendas Constitucionais juntamente com a descentralização, uma vez que estão ligados os assuntos.

1.2.3 Descentralização e Federalismo Fiscal brasileiro

Descentralização diz respeito à distribuição de competências entre os entes que compõem a Federação. As regras de atribuição são previstas expressamente e taxativamente

na Lei Maior, delimitando a atuação de cada responsável pela atividade designada. Conforme a divisão, haverá equilíbrio ou desequilíbrio entre a prestação de serviços públicos e a capacidade financeira do ente designado a realizá-los.

A descentralização fiscal assume características próprias em regimes federativos, onde a repartição de poderes tributários e de responsabilidade públicas define o modelo de federalismo fiscal adotado e, por via de consequência, a eficiência na provisão de serviços públicos e o equilíbrio entre os diferentes governos subnacionais (PIANCASTELLI; BOUERI; LIMA, 2006, p. 27).

A descentralização trazida pela Carta Magna em 1988, de acordo com o entendimento da doutrina nacional, mostra-se desequilibrada quanto à repartição dos recursos e das atribuições: à União compete arrecadar a maior parte dos tributos, enquanto que para os demais entes da federação as atribuições, isto é, os encargos, são maiores.

Nesse aspecto, Giroldo e Bassoli (2012, p. 5) visualizam, a partir de uma interpretação sistemática dos dispositivos constitucionais que tratam das competências para tributar, a ocorrência de uma verdadeira concentração de recursos no governo federal, ao passo que os encargos se descentralizam para os demais entes federativos.

Do total arrecadado pelo governo federal, parte é destinada aos repasses de receitas para os demais entes que compõem a federação a título de transferências devolutivas, previstas nos arts. 157 a 159 da Constituição Federal/88 (GIROLDI; BASSOLI, 2012, p. 6). Todavia, tais transferências não são suficientes para atender as demandas da sociedade nos Estados e Municípios, que cada vez mais acumulam obrigações.

De acordo com Rezende (2006, p. 95), quanto maior a dependência dos estados e municípios das transferências federais, mais se afasta a ideia de que a descentralização fiscal é benéfica para a eficiência e a eficácia dos gastos públicos, ou seja, a prestação dos serviços públicos tende a se tornar desprovido de qualidade.

Rezende (1997) defende o estabelecimento de um novo modelo de relações intergovernamentais, que tenha como base os seguintes elementos: “garantia de recursos e estabilidade dos fluxos financeiros, equilíbrio na repartição espacial dos recursos, eficiência na gestão do gasto e melhoria dos mecanismos de controle”.

Entre a descentralização e o Federalismo existem pontos comuns que ligam um ao outro, como por exemplo, o modo de organização das competências para tributar. A cada ente federativo foi atribuída uma parcela do poder arrecadatório, consoante o desenho Constitucional dos arts. 153 a 155.

O Federalismo é conceituado como um sistema de organização e repartição de atribuições entre os entes que formam um Estado Federal. A divisão de poder entre os componentes da Federação e a autonomia exercida por cada um marcam as características principais, que em síntese são: repartição constitucional de competências, autonomia dos entes federativos e distribuição da receita tributária (PORFÍRIO JÚNIOR, 2004, p. 2).

Acerca do referido sistema, Carrazza (2013, p. 147) sustenta ser o modelo Federativo “apenas uma forma de Estado, um sistema de composição de forças, interesses e objetivos que podem variar, no tempo e no espaço, de acordo com as características, as necessidades e os sentimentos de cada povo”.

Conforme Oliveira e Rossignoli (2019, p. 397):

O Federalismo é, assim, uma forma de Estado em que existe um ente forte, fruto da junção, da aliança, de todos os entes federados autônomos, mas permanece a existência desses entes federados (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), para cuidar de assuntos que a própria Constituição Federal lhes atribui. Quando o assunto for comum, no entanto, como a defesa nacional, a representação do país no exterior, emissão de moeda etc, esse assunto não será tratado pelos Estados-Membros, mas sim pela soma deles, pela *união* (grifo dos autores).

O modelo foi adotado em 1889 no Brasil por ocasião da transformação do país em República, que até então era um Estado Unitário. O país é considerado um Estado Federal, estando expresso na Constituição Federal de 1988, art. 18: “A organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição” (BRASIL, 1988).

A autonomia dos entes que compõem a Federação brasileira é garantida por meio do dispositivo Constitucional, significando: autogoverno, autoadministração e auto-organização da União e dos Estados-membros.

Segundo Giroldo e Bassoli (2012, p. 4), os Municípios foram elevados ao mesmo patamar hierárquico da União e dos Estados-membros, sendo-lhes garantida autonomia administrativa, política e financeira, embora o respectivo ente federativo sofra restrição no tocante à consecução das competências materiais a ele atribuídas, visto que não possui receitas próprias suficientes para a concretização dessas.

Os Municípios equiparam-se aos Estados-membros, ao Distrito Federal e à União, quanto às competências que lhes foram conferidas pela Constituição Federal de 1988 para tomarem as medidas pertinentes diante das necessidades locais. Nenhum outro ente federativo

pode interferir nos assuntos de interesse predominantemente municipal, assevera Carrazza (2013, p. 201).

A Constituição brasileira de 1988 repartiu a matéria tributária entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, atribuindo a criação, o lançamento e a cobrança de tributos a cada um dos entes federativos. Adotou, como as Constituições anteriores, uma discriminação de competências tributárias exaustiva, integral e completa (GUTIERREZ, 2004, p. 42).

O Código Tributário Nacional, em seus arts. 83 a 85, dispõe sobre a distribuição das receitas tributárias. Nesse diploma normativo, composto por normas gerais de direito tributário incidentes sobre a União, os Estados e os Municípios, também estavam previstas regras para a constituição dos Fundos de Participação dos Estados e dos Municípios, nos arts. 86 e 87, revogados pela LC 143/2013.

A supressão dos dispositivos mencionados abriu espaço para uma nova forma de repasse de recursos federais para os demais entes que compõem a federação. Isso se explica em razão da conformação do Federalismo ao conjunto de normas vigentes em cada país. No Brasil pratica-se o sistema de maneira distinta em comparação com outros países, “[...] porque cada Federação tem uma fisionomia própria: a que lhe imprime o ordenamento jurídico local”, afirma Carrazza (2013, p. 147).

De acordo com Oliveira e Rossignoli (2019, p. 398), o Federalismo brasileiro é praticado de maneira inversa ao modelo norte-americano, em razão da seguinte característica presente no Brasil: descentralização de parte das competências da União para os demais entes federativos, ou seja, federalismo centrífugo. Conseqüentemente, percebe-se que a distribuição das competências e também das receitas é desigual, o que leva muitos a questionarem a existência de um Federalismo no país.

Segundo Barbosa (1999, p. 227), o advento da Constituição Federal de 1988 provocou desequilíbrio financeiro, que para ser corrigido depende da renovação no sistema tributário, permitindo que estados e municípios tenham maior autonomia financeira em relação à União. Em outras palavras, significa tornar menos assimétrica a relação de poder exercida pelo ente federal sobre os demais componentes do regime federalista praticado no país.

O modelo de federalismo adotado pelo Brasil começou a perder seu formato a partir da CF/67, sobretudo com a elevada concentração dos recursos arrecadados na União. Aos demais entes federativos restaram apenas 12% do produto da arrecadação dos impostos, sendo

destinados 5% para o Fundo de Participação dos Estados e do DF, 5% ao Fundo de Participação dos Municípios e 2% ao Fundo Especial, nos termos do art. 26 do AC n. 40 (BALEIRO, 2000, p. 601).

A Constituição Federal de 1988 modificou a forma e o percentual dos repasses, visando tornar mais equilibrada a divisão dos recursos, em conformidade com os objetivos traçados pelo legislador constituinte no art. 3º, com destaque para os incisos II e III, que se referem à garantia do desenvolvimento nacional, erradicação da pobreza e da marginalização, redução das desigualdades sociais e regionais, respectivamente.

É inquestionável o salto qualitativo promovido pela atual Constituição no que diz respeito à descentralização das receitas e dos serviços públicos. No entanto, algumas alterações se impõem com urgência, a fim de propiciar o aperfeiçoamento do sistema federativo brasileiro e o próprio desenvolvimento equilibrado do país, tão almejado pela Carta Suprema (GAMA, 2004, p. 150).

A alteração beneficiou Estados, Distrito Federal e Municípios com uma repartição melhor do produto da arrecadação, por meio dos repasses aos Fundos de Participação. Todavia, outros problemas surgiram, como o afastamento do modelo federativo original, atingindo especialmente os Municípios.

O desequilíbrio financeiro criado pela reforma de 1988 deve ser corrigido por uma nova reforma tributária, que tenha como um dos objetivos conceder maior autonomia fiscal aos estados e aos municípios, e torna-los financeiramente independentes do governo federal. O Brasil, na verdade, nunca funcionou na prática como um regime federalista, pois a União sempre exerceu um grande poder sobre os estados e os municípios das principais capitais. A reação da sociedade brasileira nos últimos anos indica que há um desejo de mudar este arranjo institucional, através de um sistema fiscal que permita uma relação de poder menos assimétrica (BARBOSA, 1999, p. 227).

No sistema federativo elaborado pela comissão de especialistas na Fundação Getúlio Vargas, em 1963, além do regime de federalismo fiscal, buscou-se a realização de uma reforma tributária no Brasil, como destaca Rezende (2018, p. 204):

O desenho desse modelo buscava combinar quatro objetivos principais: eliminar a multiplicidade de incidências tributárias sobre uma mesma base econômica; instituir um regime de transferências destinado a atenuar as disparidades na repartição territorial das receitas públicas decorrentes da concentração da atividade produtiva; promover a cooperação na execução de uma política de investimentos na infraestrutura; e reforçar os instrumentos financeiros voltados para a redução das disparidades regionais.

Daquela época até os dias atuais, o regime federalista passou por alterações práticas que o distanciaram do idealizado. A repartição das receitas por meio do regime de transferências aos fundos dos Estados e dos Municípios não produziu adequadamente os frutos que eram esperados, necessitando adaptações substanciais.

Em nota de atualização à obra de Baleeiro (2000, p. 124), Mizabel Derzi destaca:

Ora, a Constituição de 1988 representa a culminância de um processo de abertura política já lentamente iniciado para o restabelecimento da vida democrática nacional. Por isso, como não poderia deixar de ser, cuidou de reforçar o federalismo, como garantia adicional da liberdade, cuidou de aumentar o espaço legislativo dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Em relação ao Direito Tributário, impostos, antes atribuídos ao campo de competência da União, passaram ao Poder Legislativo estadual, como o incidente sobre serviços de transporte intermunicipal e interestadual e de comunicação, sobre minerais, combustíveis líquidos e gasosos e energia elétrica. Além disso, o imposto incidente sobre a transmissão causa mortis e doação de quaisquer bens ou direitos, como espécie nova, foi conferido aos Estados-Membros. Finalmente, permite-se aos entes estaduais criar adicional ao imposto de renda pago à União. Dois outros impostos compõem, agora, o elenco dos tributos de competência municipal, a saber o de transmissão inter-vivos, a qualquer título por ato oneroso, de bens imóveis e o de vendas de combustíveis a varejo – embora a Emenda Constitucional nº 3/93 tenha determinado a extinção paulatina do adicional estadual e do imposto municipal de vendas de combustíveis a varejo.

A Constituição Federal de 1988 remodelou a tributação e a repartição das receitas tributárias, ampliando as possibilidades de arrecadação dos Estados-membros ao transferir a esses algumas competências que até então eram da União.

Consoante Oliveira e Rossignoli (2019, p. 400), o federalismo brasileiro, tal como vem sendo praticado atualmente, possibilita a corrupção institucionalizada. Desse modo, reavaliar os aspectos do federalismo visando torná-lo um modelo cooperativo e autônomo, como deveria ser desde o início, poderá beneficiar consideravelmente o país na travessia de períodos de crise econômica.

A partir das Emendas realizadas sobre as normas constitucionais tributárias modificou-se a forma do federalismo no Brasil, isto é, há um desencontro entre este e a legislação tributária. Desse modo, surgiram espaços para a prática da corrupção no âmbito da tributação. A solução para esse problema estará em uma reforma constitucional tributária? No tópico a seguir será examinada a questão.

1.2.4 Análise sobre as normas tributárias atuais: há necessidade de reforma?

No Brasil, desde os tempos da colonização, a cobrança de tributos tem sido cada vez mais alta e complexa, realizada através de um sistema extremamente burocrático e que custa aos contribuintes tempo excessivo e despesas com contabilização de dados para estarem em dia com a tributação.

Oliveira, Lozardo, Sachsida et al. (2018, p. 11) defendem a ideia de simplificação do sistema tributário, como meio de estimular o crescimento econômico pela redução do tempo e da burocracia tributária o que gerará segurança jurídica e diminuirá o contencioso tributário, proporcionando melhores condições de previsibilidade, fator esse que favorece as negociações, mesmo que a carga tributária seja mantida nos patamares atuais.

Lima (1999, p. 15) aponta que o sistema tributário brasileiro em vigor é criticado por ter custo elevado direto (Fisco) e indireto (contribuintes), ser altamente complexo, possuir lacunas que permitem planejamento tributário e sonegação, ser fator de redução da eficiência econômica do país em razão da elevada quantidade de alíquotas de IPI e ICMS, bem como por existirem tributos cumulativos, como é o caso da Cofins e do PIS-PASEP.

A tributação nacional tem encarecido a realização de atividades que formam a base do desenvolvimento econômico do país. Os contribuintes brasileiros percebem o dever de recolher os tributos como uma verdadeira sanção, contrariando, dessa maneira, os objetivos pelos quais se criaram as exações.

É cediço que o sistema tributário brasileiro é injusto, reclamando, há muito, reformas, devido principalmente à sua extrema onerosidade – ao desrespeitar princípios, como o da capacidade contributiva, e ao dar prioridade à tributação sobre o consumo, em detrimento do patrimônio – e à sua grande complexidade, tanto pelo grande número de tributos e normas que o regulamentam, quanto por privilegiar a tributação com impostos indiretos, prestando-se a desinformar a sociedade, o que impede que cada cidadão venha a reclamar responsabilidades mais pontuais desse Estado arrecadador (HABLE, 2018, p. 32).

A doutrina nacional entende que o sistema tributário pátrio atua com maior vigor sobre aqueles que possuem menor capacidade contributiva, isto é, os tributos são exigidos de todos de maneira igual, independentemente de sua condição patrimonial, principalmente os que se referem ao consumo. A posição do Estado é a de arrecadar, sem se atentar para as diferenças existentes em meio à sociedade.

Na tributação de impostos que recaem sobre o consumo, em nenhuma das versões escolhidas pela Carta Magna será possível a conformação do paradigma da capacidade econômica do contribuinte, e é aí onde reside o problema do modelo prevalecente: uma alta densidade de impostos sobre o consumo, que será, inexoravelmente, repassada ao adquirente, por meio do fenômeno econômico da precificação. Esse custo, uma vez aderido ao preço, não terá a individualização idealizada. Ao revés, se o assalariado adquirir alimentos, suportará o mesmo influxo tributário, por injunção econômica, que o abastado financeiramente (SIMAS, 2018, p. 67).

O indivíduo menos favorecido economicamente, ao adquirir um bem de consumo, é obrigado a contribuir com os mesmos valores de tributos pagos por aqueles que possuem melhores condições financeiras, em razão da forma como o Estado mantém o sistema arrecadatório, ou seja, na prática, o princípio da isonomia não está sendo observado tal como a Constituição Federal exige: tratar os iguais de forma igual e os desiguais de forma desigual, na medida de suas desigualdades.

Martins (2005, p. 203) aponta que: “Esta participação desmedida do Estado nas relações econômicas estáticas e dinâmicas, passadas e presentes, transforma a norma de imposição tributária em norma de rejeição social [...]”. A população tem a percepção de estar sendo penalizada com a obrigatoriedade de recolher tributos e só o faz por existir sanção para o descumprimento do dever.

Os tributos são a principal fonte de arrecadação do Estado, tendo como destinação a satisfação das necessidades da sociedade, bem como a manutenção do poder estatal. Nesse ponto surgem problemas como a falta de controle sobre os valores, o desperdício e a corrupção (JANCZESKI, 2005, p. 67).

Para contornar as diferenças entre as receitas e as despesas, o poder público vê como solução a criação de mais tributos ou o aumento das alíquotas dos existentes. Diante disso, a população arca com as consequências da má gestão e da prática de ilícitos como a corrupção.

Para instituir novos tributos ou alterar as alíquotas dos existentes, a atividade legiferante é intensa, resultando em desorganização do ordenamento jurídico pela proliferação de normas, fator que provoca, muitas vezes, *bis in idem* e insegurança jurídica.

Sousa, Ataliba e Carvalho (1985, p. 18-19), entendem que há uma profusão de normas tributárias no ordenamento jurídico brasileiro, haja vista que existem dispositivos da Constituição Federal que se repetem na legislação infraconstitucional desnecessariamente, além daqueles pertencentes a textos constitucionais anteriores e que são repetidos nas novas Cartas Magnas sem possuírem relação com a linha contemporânea constitucional ou adaptação do regramento, apesar das mudanças circunstanciais eminentes.

Ora, o Direito Tributário sofre exatamente dessa crise de crescimento e de transformação. A proliferação das leis fiscais, de que é exemplo a vigência de mais de 100 textos de imposto de renda, no Brasil, em cerca de 35 anos, prova essa crise de vertiginoso desenvolvimento e de variação de tendências do Direito Tributário nessa época de gigantismo de atribuições do Estado, a exigir, cada dia, mais e mais recursos indispensáveis às suas múltiplas intervenções na vida humana (BALEEIRO, 2000, p. 18 – 19).

A quantidade de leis fiscais existentes em vigor evidencia que muitas delas estão em dissonância com a realidade. Segundo França (2018, p. 33): “Muitas leis criando novas regras, processos, procedimentos e requerimentos muitas vezes só fortalecem a burocracia, dificultam a prática de atos e alimentam o sistema corrupto”. Quanto mais obstáculos normativos existirem, mais tempo se demandará para o alcance de determinados objetivos, fator esse que conduz à corrupção.

O legislativo nacional é demasiadamente volátil, deixando-se influenciar pelos ventos jurídicos de todos os cantos do mundo, realizando uma mistura de doutrinas e posicionamentos divergentes, oriundos de sistemas diametralmente distintos. Tendências opostas são trazidas para o plano interno e implantadas quase sempre sem adaptação para a realidade brasileira.

A regra jurídica é um instrumento e a sua criação uma Arte. Hoje, ou o Estado quebra o instrumental jurídico que se tornou impraticável, ou é este instrumental obsoleto que fere as mãos do Estado. Para fugir a esta alternativa, o Estado constrói, atabalhoadamente, quantidade enorme de novas leis de tão péssima qualidade que revela ignorância de troglodita na arte de criar o instrumento apropriado. Em construção de regras jurídicas tributárias, apenas se começou a sair da idade da pedra lascada...O sofrimento dos contribuintes não é tanto pela amputação em sua economia; o tipo de instrumento cirúrgico é que os faz soltar berros pré-históricos (BECKER, 2002, p. 10).

A abundância de normas tributárias têm resultado em incidência de mais de um tributo sobre o mesmo objeto, como ocorre com o ICMS e o IR. Desse modo, além da onerosidade e da dificuldade em observar a legislação, forma-se uma verdadeira “colcha de retalhos”, um caos legislativo causador de problemas para o contribuinte e para a Administração Tributária.

A fiscalização quanto ao recolhimento dos tributos torna-se mais árdua diante da multiplicidade de incidência e da burocracia, favorecendo a prática da sonegação fiscal:

O sistema de tributação multifásica exige não só um maior controle e fiscalização por parte da administração tributária (já que tem que verificar o pagamento do tributo em cada elo da cadeia produtiva), mas também exige das empresas um enorme esforço de *compliance* para o cumprimento das obrigações tributárias. No caso do ICMS, tal problema é ainda mais visível, já que cada estado tem regras próprias e entendimentos diversos sobre determinadas operações, principalmente no que se refere às vendas interestaduais (OLIVEIRA; LOZARDO; SACHSIDA, et al., 2018, p.13).

Diante dos problemas apontados pela doutrina sobre a situação atual do sistema tributário nacional, reformar a legislação pode ser uma boa solução. Apesar de terem sido feitas muitas emendas às normas constitucionais tributárias, percebe-se que ainda permanecem pontos na legislação a serem modificados. Todavia, há obstáculos que têm impedido o prosseguimento das propostas de reforma apresentadas.

No tópico que se segue serão analisados alguns entraves à realização da reforma, visto que existem inúmeras propostas em tramitação no Poder Legislativo Federal, dentre as quais, as principais serão objeto de estudo na sequência.

1.3 Reforma constitucional tributária: entraves ao prosseguimento

Tratar de reforma da legislação no Brasil não é algo pacífico; as diferenças existentes entre as necessidades do país e o interesse dos parlamentares nacionais são um obstáculo considerável para a efetivação de alterações estruturais e inovações no sistema. Historicamente, é nítida a dificuldade enfrentada, como apontam Orair e Gobetti (2018, p. 48):

Por mais de duas décadas, os esforços de reforma tributária se concentraram quase exclusivamente na tributação de bens e serviços – ora por meio de propostas mais amplas de fusão dos vários tributos federais e subnacionais em um imposto sobre o valor adicionado (IVA), ora por intermédios de medidas mais modestas, como a uniformização do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços (ICMS) – e esbarraram nos conflitos federativos e distributivos. Esse impasse acabou por legitimar a relativa paralisia do governo federal em empreender mudanças estruturais que começassem pelos tributos federais, como o Programa de Integração Social/Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (PIS/Cofins), o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), o Imposto de Renda – Pessoa Jurídica (IRPJ) e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

Na seara tributária evidencia-se a resistência em modernizar as normas, já que, dependendo do tamanho dos cortes que forem feitos na arrecadação, os reflexos nas demais

áreas serão inevitáveis. De outro lado, há a insegurança de que ocorram mudanças para onerar mais a população.

O jogo de interesses políticos para a realização de uma reforma tributária no Brasil tem provocado o adiamento da providência. Isso prejudica a economia do país por impedir que investimentos sejam atraídos e ocorra expansão das relações comerciais internas e externas em razão da insegurança que o sistema transparece.

[...] a história das reformas tributárias no país é marcada por intenções, em grande medida, legítimas por parte dos reformadores, pois os objetivos declarados são quase sempre sedutores. Geralmente, pretende-se a simplificação do sistema, o que parece estar em harmonia com as aspirações da maior parte da população. Entretanto, é igualmente uma história de contradições, uma vez que os resultados obtidos são invariavelmente marcados pelo desapontamento: a elevação do fardo dos tributos e o aumento da complexidade do sistema (ZUGMAN, 2016, p. 614).

Diversas propostas de reforma tributária foram apresentadas ao legislativo federal no intuito de melhorar o sistema tributário nacional, reduzindo a complexidade, a burocracia, a carga tributária e os ilícitos fiscais. Caso ocorram as mudanças, a competitividade da produção nacional no mercado interno e externo poderá ser elevada.

Existem hoje, na estrutura impositiva brasileira, problemas de conceituação de impostos, de desoneração imperfeita, de tributação em cascata e de estreiteza das bases de tributação que distorcem a incidência tributária, além de elevar excessivamente a carga microeconômica de impostos (DAIN, 1995, p. 51).

Destaca-se que a legislação tributária brasileira encontra-se emaranhada, existindo normas que se sobrepõem umas às outras sobre um mesmo objeto, presença de dispositivos tacitamente revogados, desatualização, ausência de compatibilidade com o texto da Constituição Federal de 1988 e com a lei infraconstitucional em grande parte.

Ao propor uma reforma tributária (aplica-se a qualquer reforma), o governo depara-se com problemas de federalismo, de interesses de bancadas no Congresso, de não-redução da carga tributária e de uma série de restrições relacionadas à informação imperfeita, tais como a incapacidade de prever reações dos agentes econômicos e a ausência de dados elementares para a análise (LIMA, 1999, p. 7).

A conciliação dos interesses envolvidos é um dos maiores obstáculos à implantação de uma reforma tributária. Torres, Cavalcanti, Amorim, et al. (2003, p. 122) apontam os tipos

básicos de conflitos que a impedem: governo x contribuintes em relação à carga tributária; entre as esferas de governo quanto à participação no montante arrecadado e entre os Estados membros relativamente à tributação interestadual do ICMS.

Observando-se a legislação do ICMS, nota-se que são 27 conjuntos normativos distintos, isto é, cada estado-membro e o Distrito Federal possuem sua própria lei, dificultando e onerando as atividades empresariais que envolvam mais de um ente federativo estadual.

Os diversos projetos de alteração apresentados ao longo do tempo, ao menos em sua maioria, têm em comum a busca pela simplificação, desburocratização e redução dos custos gerados pela atividade tributária. Alguns deles se concentram na substituição de 3 (três) impostos ou contribuições por um único tributo, como é o caso do IVA (imposto sobre valor agregado), que ocuparia o lugar do IPI, ICMS e ISS, bem como a implantação de uma contribuição social geral em lugar do COFINS, CSLL e PIS/PASEP, apresentado na PEC 175/95.

O sistema tributário nacional precisa ser aperfeiçoado para que suas normas atinjam os objetivos almejados pelo legislador. A maioria da doutrina nacional defende a simplificação da tributação como uma forma de reduzir seus custos para o contribuinte e a prática da sonegação, o que proporcionará aumento da arrecadação.

Várias versões de reformas foram propostas nas últimas décadas. Desde a criação de um único IVA de competência federal e compartilhado com os governos subnacionais; até um sistema de IVA dual, reunindo, por um lado, os tributos de competência federal (IPI, PIS/Cofins etc.) e, por outro lado, mantendo o ICMS – com ou sem a incorporação do ISS – sob competência estadual. Diante da resistência de estados e municípios a perder a autonomia tributária, entre outras resistências, o esforço reformista malogrou sucessivas vezes, e seu ímpeto inicial foi sendo desidratado e repartido em três vetores de mudanças pontuais (ORAIR; GOBETTI, 2018, p. 60-61).

Afonso e Junqueira (2008, p. 119) apontam que: “O debate acerca da reforma tributária sempre esbarrou na falta de disposição dos atores políticos mais relevantes em tocar em questões sensíveis, como o arranjo federativo”. Isso ocorre em razão de que muitas mudanças a serem feitas são pontos antipopulares para aqueles que planejam prolongar seu tempo na vida pública, dependendo de angariar votos junto à maioria da população nas eleições.

Reformas tributárias são processos políticos longos, que implicam confronto entre interesses contraditórios. Pactuar uma reforma tributária não é trivial,

mas se tona viável na perspectiva da retomada do crescimento quando, particularmente no caso brasileiro, o ônus de reforma significaria apenas menores ganhos marginais e não novas perdas, como na atual conjuntura. Melhor seria propugnar um programa tributário que graduasse a introdução de medidas de aperfeiçoamento do sistema, compatibilizando-as com a paulatina recuperação da atividade econômica (DAIN, 1995, p. 51).

Para Zugman (2016, p. 625), não obstante exista certo consenso na necessidade de uma reforma tributária, “falta coesão política e de discussão e interesse social acerca do tema”. Ademais, a tentativa de realizar-se uma mudança radical no sistema tributário não logrará êxito se não houver cenário político e social apropriados para isso, ressalta o autor.

O jogo de interesses políticos direcionados por *lobbies* é outro fator que influencia no posicionamento dos parlamentares frente à problemática.

[...] a reforma tributária é considerada inadiável para garantir a competitividade dos bens e produtos produzidos no país, que estariam desnecessariamente onerados pela atual estrutura de tributos. Para tanto, propõe-se uma redução de impostos e a ênfase em tributos diretos progressivos (imposto de renda e impostos sobre a propriedade) (AZEVEDO; MELO, 1997).

Segundo Orair e Gobetti (2018, p. 61-61), figuram como obstáculos para a efetiva realização da reforma tributária a resistência dos estados e municípios em perder a autonomia tributária, o esforço da União em tentar modernizar a cobrança do PIS/COFINS, bem como a ausência de um acordo que coloque fim à guerra fiscal entre os estados.

De acordo com Rezende (2006, p. 104), a ampliação da incidência da PIS/Cofins e a criação da CPMF sobre a produção, a circulação de mercadorias e serviços passaram a ter tributação federal, ou seja, houve invasão da competência tributária dos estados-membros e dos municípios representando verdadeiro retrocesso na tributação brasileira.

Torres, Cavalcanti, Amorim, et al. (2003, p. 118-122) destacam que o sistema tributário brasileiro possui deficiências que precisam ser eliminadas ou pelo menos atenuadas: cumulatividade (PIS/PASEP e COFINS; ISS, ICMS e IPI; IR e CSLL), evasão fiscal, tributação do comércio internacional pelo ICMS, excessiva tributação sobre a folha de salários, elevada tributação da renda das empresas (IRPJ, CSLL) e a complexidade (ICMS – guerra fiscal, dentre outros).

Atualmente, a carga tributária nacional suportada pelos contribuintes, agentes econômicos e sociais é usada como argumento para tentar justificar a evasão fiscal, as fraudes

contra o Fisco, etc. O sistema tributário brasileiro precisa ser reorganizado, visando a uma aproximação entre suas normas.

Todavia, desde a apresentação de uma proposta de reforma até a aprovação e entrada em vigor, há um longo caminho a ser trilhado dentro das Casas legislativas: a tramitação. As propostas de emenda à Constituição passam por um rigoroso procedimento. É o que será examinado no tópico a seguir.

1.3.1 Tramitação das propostas de emenda à Constituição - PEC

O processo legislativo é disciplinado na Constituição Federal/1988 a partir do art. 59, no qual consta um rol de normas que podem ser elaboradas: emendas à Constituição, leis complementares, leis ordinárias, leis delegadas, medidas provisórias, decretos legislativos e resoluções.

As propostas de reforma ao texto constitucional são denominadas Proposta de Emenda à Constituição - PEC, prevista no art. 60 da Lei Maior, exigindo-se a apresentação: I - por no mínimo 1/3 dos membros da Câmara dos Deputados ou do Senado Federal; II - do Presidente da República; ou, III - de mais da metade das Assembleias Legislativas das unidades da Federação com manifestação em cada uma delas da maioria relativa dos seus membros (BRASIL, 1988).

O art. 60 da CF/88 veda, em seu parágrafo 1º, emenda ao texto constitucional quando estiver em vigência intervenção federal, estado de defesa ou estado de sítio, por se tratarem de situações excepcionais, as quais exigem atenção especial dos poderes da República, destacadamente o Executivo Federal.

Quanto ao trâmite da proposta de Emenda Constitucional, no parágrafo 2º do art. 60 encontram-se as diretrizes para sua realização: discussão e votação em cada Casa do Congresso Nacional, em dois turnos, sendo considerada aprovada se alcançar em ambos 3/5 dos votos dos respectivos membros. Após isso, será feita a promulgação pelas Mesas da Câmara e do Senado, com o respectivo número de ordem, nos termos do parágrafo 3º (BRASIL, 1988).

A PEC formulada pelo Presidente da República é apresentada primeiramente à Câmara dos Deputados, conforme o disposto no *caput* do art. 64, da Constituição Federal de 1988. Nessa Casa, a proposta é apreciada pela Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania – CCJ, no prazo de até 30 (trinta) dias úteis, dos quais o Relator designado para a Comissão tem 15 (quinze) dias úteis para emitir seu parecer. Após aprovação na Comissão Especial,

caberá ao Plenário deliberar sobre a proposição, nos termos do Regimento Interno. Considerar-se-á aprovada se obtiver o voto favorável de 3/5 (três quintos) dos membros, nos dois turnos (CÂMARA, 2005).

Em seguida, a PEC é enviada ao Senado Federal para apreciação, conforme o art. 65 da Constituição Federal de 1988. Nessa etapa é possível ser feita emenda à proposta, mas, o projeto alterado volta à Câmara dos Deputados para nova deliberação, no prazo de 10 (dez) dias, de acordo com o § 3º, do art. 64. Se o texto não for modificado no Senado será promulgado pelas Mesas da Câmara e do Senado.

No caso de rejeição da PEC, esta será arquivada, visto que o § 5º, do art. 60, proíbe que matéria de proposta de emenda que tenha sido rejeitada ou prejudicada seja novamente apresentada na mesma sessão legislativa. Todavia, o art. 67 da Constituição permite isso mediante a proposta da maioria absoluta dos membros de qualquer das Casas do Congresso Nacional.

Quando houver apresentação de emenda à PEC, por no mínimo 1/3 (um terço) dos Senadores da República, a deliberação principal ocorre no Senado Federal. Se a emenda à PEC for originada da manifestação de no mínimo 1/3 (um terço) dos Deputados Federais, a deliberação principal ocorre na Câmara (TAVARES, 2012, p. 1293).

Destaca-se no art. 60 da CF/88 a redação do parágrafo 4º, que contém as denominadas cláusulas pétreas, isto é, normas que não podem ser objeto de deliberação que vise sua abolição: forma federativa de Estado; voto direto, secreto, universal e periódico; separação dos Poderes; direitos e garantias individuais (BRASIL, 1988).

A própria Constituição Federal limita as hipóteses de emenda que podem ser feitas, bem como impõe condições *sine qua non* para a ocorrência de alteração em seu texto, visando manter a harmonia do ordenamento jurídico nacional, visto que a Lei Maior é o fundamento de existência para as demais normas.

Verifica-se que a alteração das normas que compõem a Constituição exige um processo legislativo rigoroso:

O legislador constituinte de 1988, ao prever a possibilidade de alteração das normas constitucionais através de um processo legislativo especial e mais dificultoso que o ordinário, definiu nossa Constituição Federal como rígida, fixando-se a ideia de supremacia da ordem constitucional (MORAES, 2012, p. 691).

Para manter a supremacia da ordem constitucional fixaram-se, no art. 60 e em seus parágrafos, regras que versam desde a legitimidade para a proposição até a forma de

tramitação pelas Casas Legislativas do Congresso Nacional, com quórum e quantidade de vezes em que deve haver apreciação (2 turnos em cada Casa), além das vedações previstas nos §§ 1º, 4º e 5º.

Uma vez aprovada nos dois turnos em cada Casa Legislativa, a PEC passa para a fase da Revisão, na qual ocorre a discussão e votação em dois turnos novamente. Se o Congresso Nacional aprovar a proposta em caráter definitivo, as Mesas da Câmara e do Senado realizam a promulgação, seguida da publicação da Emenda (TAVARES, 2012, p. 1294).

As propostas de reforma constitucional tributárias já apresentadas, em sua maioria, são oriundas dos membros do Poder Legislativo Federal, observando-se a iniciativa qualificada exigida pelo art. 60 da Constituição Federal. As principais proposições levadas à apreciação do legislativo serão exploradas no tópico a seguir.

1.3.2 As principais propostas de reformas apresentadas ao Poder Legislativo Federal

Desde o início da década de 90 são apresentadas propostas de reforma tributária, oriundas dos membros dos Poderes Executivo e Legislativo. Há também proposições formuladas por entidades empresariais, industriais e sindicais, que foram encaminhadas aos parlamentares para que, por meio desses, possa se tornar uma Proposta de Emenda à Constituição.

O ex-deputado federal pelo Estado do Rio Grande do Sul Luiz Roberto de Andrade Ponte apresentou sugestão de reforma tributária formulada em 1992, mas que foi encampada pelo Partido do Movimento Democrático Brasileiro (PMDB) em 1995 – PEC 46/1995. Procurando solucionar alguns problemas relacionados à arrecadação, compreendia-se que era preciso reduzir a quantidade de tributos cobrados:

Durante os debates sobre a reforma fiscal em 1992, Ponte apresentou um projeto extinguindo o imposto de renda e reduzindo a apenas quatro os tributos cobrados no país. De acordo com a proposta, seriam mantidos apenas o imposto territorial (rural e urbano) e o imposto sobre importação e exportação, sendo criados — em substituição a todos os outros — o imposto sobre transações financeiras e o imposto sobre produtos específicos e serviços (automóveis, combustíveis, bebidas alcoólicas e cigarros; energia elétrica e telecomunicações). Segundo Ponte, o problema fiscal brasileiro não era a quantidade de impostos (que lhe parecia excessiva), mas os altos índices de sonegação. Para ele, o imposto de renda, ao contrário do que aparentava, não era um imposto justo, pois, embora incidisse sobre os mais ricos, era posteriormente repassado à população nos preços das mercadorias (FGV).

O projeto visava modificar o sistema tributário nacional, o financiamento da seguridade social e outras providências, por meio da criação de imposto sobre a movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira; instituição de imposto sobre produção, circulação, distribuição ou consumo de bebidas, veículos, energia, tabaco, petróleo e combustíveis e os derivados daqueles e destes; sobre os serviços de telecomunicações definidos em lei complementar; sobre outros bens ou outros serviços; imposto sobre comércio exterior, sobre a renda e sobre a propriedade imobiliária (BRASIL, 1995).

A vantagem que essa proposta se auto-atribui (sic) é de dupla natureza: de um lado, a concentração de grande parte da arrecadação na tributação do consumo sobre bens e serviços específicos, não-declaratórios, ditos insonogáveis; de outro, a contrapartida, exceto no caso das contribuições sobre a folha de salários, passam a ser tributados sobre o consumo de bens e serviços específicos (DAIN, 1995, p. 62).

Dentre as mudanças que a proposição apresenta, o combate à sonegação é um dos pontos de destaque, visto que possibilita a simplificação da tributação. Entretanto, ocorreria elevação das alíquotas significativamente, repercutindo em aumento dos preços dos bens consumidos pela população. Em outros termos, significa tirar o peso de um lado e compensá-lo no outro.

A emenda Ponte encontrou grande aceitação e simpatia nos meios empresariais – especialmente em associações empresariais – em virtude de ser uma proposta de reforma tributária baseada em impostos não sujeitos à apresentação de declaração por parte dos contribuintes. Segundo o autor da proposta, ela reduziria os custos necessários para o cumprimento de obrigações fiscais (ZUGMAN, 2016, p. 618-619).

A PEC 46/1995, atualmente encontra-se apensada à PEC 110/1992, que, por sua vez, encontra-se apensada à PEC 38/1995, cuja tramitação foi encerrada. A PEC 110/92 visava promover o ajuste fiscal; unificar impostos reduzindo-os de 15 para 08, além de definir quais serão devidos à União, aos estados e aos municípios; permitir a cessão de parcelas da receita tributária da União para estados e municípios, bem como dos estados para os municípios, permitindo com isso a descentralização administrativa (BRASIL, 1992).

De acordo com Azevedo e Melo (1997), em maio de 1995, duas grandes entidades empresariais do país (Federação das Indústrias do Estado de São Paulo – FIESP, e Pensamento Nacional das Bases Empresariais – PNBE), três centrais sindicais (Central Única

dos Trabalhadores – CUT, Confederação Geral dos Trabalhadores – CGT, e Força Sindical) e entidades industriais (CNI, SINPI, ACORDE, ABIMAQ, IEDI e outras), formularam e encaminharam aos parlamentares proposta de reforma tributária. Todavia, a iniciativa não alcançou êxito, visto que ficou delimitada à análise de um grupo de deputados especializados no assunto.

O Executivo Federal apresentou, em agosto de 1995, a PEC 175 ao Congresso Nacional (AZEVEDO; MELO, 1997). O objetivo desta era alterar o capítulo constitucional que trata do sistema tributário nacional, dispondo sobre a reforma tributária, destacadamente para a extinção do IPI e sua substituição por uma alíquota federal incidente sobre a mesma base do ICMS estadual, passando a existir um único imposto partilhado pela União, Estados e DF (BRASIL, 1995).

A ideia da referida proposta assemelha-se ao IVA – Imposto sobre o Valor Agregado, no que diz respeito à substituição de alguns tributos federais e estaduais por um único imposto nacional, ou seja, simplificar o sistema, aumentar a equidade, dificultar a sonegação e melhorar a economia são os objetivos da PEC 175 (LIMA, 1999, p. 18).

A PEC 175/95 não obteve êxito principalmente em razão da não aceitação por parte dos governos estaduais, pois alteraria a repartição das receitas (AZEVEDO; MELO, 1997). Todavia, a implantação do IVA no país continuou nos planos dos governantes que se seguiram, pois enxergam o formato como uma solução para a modernização do sistema tributário nacional.

Quadros (1995, p. 75) afirma que o imposto sobre o valor agregado possui a vantagem de evitar, em tese, a incidência em “cascata” de alguns impostos sobre vendas, cobrados de forma cumulativa, de acordo com a quantidade de vezes em que há circulação da mercadoria.

Em 1997 o Ministério da Fazenda apresentou a “Proposta Pedro Parente”, que não chegou a se tornar uma PEC. O objetivo era a criação de um IVA federal para substituir a tributação sobre o consumo, ficando para os Estados membros o IVV (imposto sobre vendas a varejo), segundo Torres, Cavalcanti, Amorim, et al. (2003, p. 124-125). No ano seguinte (1998), modificaram-se alguns pontos da proposição:

Criação de um IVA de competência federal, de um imposto sobre vendas a varejo sobre mercadorias (competência estadual) e sobre serviços (competência municipal), de um imposto sobre produtos específicos de competência estadual, a incorporação da contribuição social sobre o lucro líquido ao imposto de renda, e a extinção do IPI, do ICMS, do ISS, da

CSLL, do COFINS e do PIS (TORRES; CAVALCANTI; AMORIM, et al., 2003, p. 125-126).

As alterações feitas na redação da proposta aparentam conferir certa distribuição dos recursos arrecadados, visto que cada ente federativo possui competência própria, ao invés de ocorrer concentração total na União e posterior repasse para os demais. Ressaltam os autores supra citados que foram acrescentadas ainda ao projeto a extinção do IPI, do ICMS, do PIS, da CSLL, do salário-educação e da COFINS.

Nesses casos o contribuinte seria beneficiado pela redução da carga tributária. Todavia, analisando as demais modificações feitas no texto da proposta é possível perceber a criação de novas formas de incidência tributária, em especial sobre o consumo:

Instituição de um Imposto da Federação, sobre Circulação de Bens, Mercadorias e Serviços (novo ICMS), com características de imposto sobre valor agregado, partilhado entre a União e os estados, e entre estes e seus respectivos municípios na forma de fundo de participação, regulamentado pela União, arrecadado e fiscalizado pelos Estados;
Instituição do Imposto Seletivo federal incidente sobre operações com derivados de petróleo, combustíveis, lubrificantes, energia elétrica, fumo, bebidas, veículos automotores, embarcações, aeronaves, bens e mercadorias supérfluos especificados em Lei complementar e sobre serviços de telecomunicações;

Visando melhorar a situação para aqueles que recolhem o ISS, acolheu-se:

Admissibilidade da compensação do valor pago a título de Imposto sobre Serviços (ISS) por contribuintes do imposto da Federação sobre Circulação de Bens, Mercadorias e sobre Prestações de Serviços, bem como não incidência do primeiro nas exportações de serviços para o exterior;

Outra providência que seria tomada com a aprovação daquela proposição diz respeito à substituição da CPMF por um Imposto sobre a Movimentação Financeira, dedutível de outros tributos ou contribuições federais. Todavia, já existe um tributo nesse sentido: IOF – Imposto sobre Operações Financeiras.

De acordo com Lima (1999, p. 20-22), o projeto levado à Câmara dos Deputados, mas não apresentado formalmente como PEC, previa uma série de providências: proibição de financiamento de investimentos públicos por meio de empréstimos compulsórios, além de estabelecer que esse tipo de empréstimo se realize somente por via de lei ordinária; transformar em contribuições econômicas os impostos de importação, exportação, operações financeiras e sobre a propriedade territorial rural; retirada da imunidade tributária para

instituições educacionais e de assistência social sem fins lucrativos; restrição à concessão de anistia e de remissão de impostos, exigindo-se lei exclusiva para essa finalidade; proibição de utilização do imposto sobre o valor adicionado (IVA) e imposto sobre vendas a varejo (IVV) para subsídio, isenção, redução da base de cálculo ou outro benefício fiscal; criação de alguns impostos de competência federal, como imposto sobre o valor agregado em substituição ao IPI e ICMS, imposto seletivo sobre determinados produtos e serviços, imposto sobre movimentação financeira ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira, sendo estes compensáveis com os valores pagos a título de IR; estabelecimento de impostos de competência estadual incidentes sobre vendas a varejo e prestações de serviços a consumidores ou usuários finais, isto é, o IVV seria cobrado cumulativamente com o IVA federal, mas a alíquota seria uniforme para todas as mercadorias e serviços em cada unidade da federação; fixação de somente duas alíquotas para o IVA, resultando em simplificação do sistema. Atualmente existe uma multiplicidade de alíquotas contribuindo para aumentar a complexidade do sistema tributário. O imposto sobre valor adicionado passaria a não incidir sobre bens ou serviços destinados ao exterior.

Na proposta constava também a retirada da obrigatoriedade de progressividade do IR, tornando-a uma possibilidade, isto é, o aumento gradativo do imposto deixaria de ser uma imposição, ocorrendo quando possível, destaca Lima (1999, p. 20-22). Todavia, a abertura deixada por esse item poderia ser uma armadilha para o contribuinte, pois o 'possível' não estava definido, dando margem ampla para uso sem limitação por parte do ente tributante.

Em contrapartida, a proposição visava retirar da competência residual da União o poder para instituir novos impostos, mantendo como exceção o imposto extraordinário de guerra. Essa disposição significa que o poder de tributar do ente central seria reduzido, visto que impediria a ampliação do rol de impostos federais.

Se tivesse sido aprovada, a proposta previa a perda do produto arrecadado a título de IR dos estados e dos municípios, cobrado dos servidores da administração direta e indireta, (LIMA, 1999, p. 20-22). Essa parcela perdida se refletiria sobre o orçamento e a prestação de serviços públicos.

O projeto direcionava o IR, o novo IVA federal, o IMF e o imposto seletivo para a base de transferência dos fundos de participação dos estados e municípios, além de eliminar a contribuição sobre o lucro, mas continuariam sendo cobradas as contribuições sobre o faturamento e a folha de salários, com alteração na destinação dessas, que deixariam de ser aplicadas na saúde e assistência social, mantendo-se o financiamento da previdência social (LIMA, 1999, p. 20-22).

Nesse último ponto, a iniciativa privada seria beneficiada com a desoneração de parcela considerável da carga tributária incidente sobre as atividades. De outro viés, os valores que deixariam de ser empregados na saúde e na assistência social prejudicariam a qualidade e a própria continuidade dessas atividades em determinados locais, como Municípios com arrecadação por outras fontes insuficiente ou mesmo inexistente.

O projeto de reforma visava ao alcance do equilíbrio no sistema tributário, eficiência econômica e harmonização do federalismo fiscal. Todavia, esbarrou em obstáculos como interesses políticos, da sociedade e de grupos beneficiados com isenções, além dos riscos que pode acarretar à estabilidade monetária, destaca Lima (1999, p. 22-23).

A “Proposta Pedro Parente” não logrou êxito por apresentar modificações substanciais nas finanças dos entes federativos, principalmente por reduzir-lhes o poder tributante. Nenhum deles abre mão das receitas, ainda que de parcela ínfima. Assim sendo, o sistema tributário nacional continuou vigente sem a adoção das medidas apresentadas por esse projeto.

Em 1998, Mussa Demes, então deputado à época, apresentou uma proposição em substituição ao projeto do Ministério da Fazenda, por meio da qual pretendia que ocorresse mudanças substanciais: criação de um Imposto sobre o Valor Agregado (IVA) amplo no lugar do ICMS e do IPI, cuja incidência se daria sobre operações de bens e serviços, restando compartilhado o produto da arrecadação entre União e Estados; adoção do Princípio do Destino na cobrança do IVA; instituição de uma contribuição social única formada pela junção da COFINS, CSLL, PIS/PASEP e CPMF, incidindo sobre o valor agregado; por fim, criação de um Imposto sobre Vendas a Varejo (IVV) cuja alíquota única seria fixada por lei complementar de competência municipal, em lugar do ISS (FERREIRA, 2016, p. 71).

O documento “Substitutivo Mussa Demes” não obteve êxito em razão da situação delicada em que se encontravam as finanças federais naquele momento (FERREIRA, 2016, p. 70-71). As alterações que ocorreriam com a aprovação da proposta poderiam desequilibrar ainda mais as contas públicas, agravando a crise econômica do país ao invés de auxiliar na melhoria das condições.

Segundo Rezende (1996, p. 17), a FIESP encomendou estudo à FIPE-USP para formar uma proposta de reforma visando à desoneração tributária sobre as empresas, por meio do deslocamento da tributação para a etapa final do processo de produção, isto é, recaindo sobre o consumidor final.

A proposta FIESP/FIPE tem como motivação eliminar a carga tributária incidente sobre as empresas – sob a alegação de que o ônus da carga tributária já recai, em última instância, sobre as pessoas físicas – e também simplificar o sistema tributário. Apoiada na Curva de Lafer, defende que a redução das alíquotas e a simplificação do sistema implicariam automaticamente um ganho de arrecadação (DAIN, 1995, p. 64)

Esse modelo propõe reduzir para 5 (cinco) o número de impostos, embora contrarie as tendências internacionais de tributação. Entretanto, percebe-se que os interesses do setor com a proposição formulada visam alavancar a economia por meio do aumento do consumo, que naturalmente tende ao crescimento diante do recuo da arrecadação.

Dain (1995, p. 64-66) considera a proposta de reforma tributária apresentada pela FIESP/FIPE-USP interessante em relação à busca pela fixação da carga total, no patamar de 24%. Todavia, o autor também compreende que a radicalidade do plano poderá piorar a situação das camadas da população com menor renda, visto que a tributação da renda em sua totalidade passa a incidir sobre as pessoas físicas, além do financiamento da previdência, que também recai sobre os salários.

Desse modo, resta nítida a intenção existente no plano apresentado pelo setor, que é a desoneração das pessoas jurídicas, destacadamente das indústrias, mas pelo deslocamento dos encargos para os contribuintes pessoas físicas. Em outros termos, pode-se afirmar que se trata de um *lobby* direcionado a beneficiar apenas uma parte da sociedade brasileira.

Em 2003, foi apresentada na Câmara dos Deputados a Proposta de Emenda Constitucional - PEC 41-A, pelo então Deputado Federal Luiz Carlos Hauly, visando à realização de reforma tributária. Diversos dispositivos que integram o sistema tributário nacional foram apontados como discrepantes dos objetivos do país, prejudicando o desenvolvimento e a economia.

Segundo Hauly, os incentivos fiscais não estavam sendo utilizados para produzir os benefícios para os quais foram criados, mas sim para incentivar atos de sonegação, Elisão e corrupção. Além disso, o sistema é regressivo, ou seja, onera mais aqueles que possuem menores condições financeiras, favorecendo a concentração de renda nas mãos de poucos indivíduos (BRASIL, 2003, p. 6-7).

A solução para os problemas causados pelo sistema tributário atual, na visão do parlamentar, depende de uma reforma tributária radical caracterizada pela simplificação e harmonização, resultando em crescimento e, principalmente, diminuição das desigualdades sociais (BRASIL, 2003, p. 10).

A proposta para simplificar o sistema é calcada na adoção de um misto entre o que se praticava na Europa (Imposto de valor agregado – IVA) e nos Estados Unidos da América à época: adoção do imposto de renda progressivo para pessoas físicas, imposto seletivo monofásico (bens e serviços determinados), imposto sobre a propriedade destinado aos municípios, imposto seletivo federal e estadual (sobre o consumo), imposto de importação e exportação seriam mantidos, bem como a CIDE, o PIS, o PASEP e o FGTS (BRASIL, 2003, p. 10-12).

Destaca Haully que os fundos de participação de Estados e Municípios teriam como fonte o imposto de renda; do mesmo modo se daria com o fundo de exportação e o fundo regional, com acréscimo do imposto sobre movimentação financeira – IMF, também destinado aos FPE e FPM (BRASIL, 2003, p. 12).

Acolhidas e efetivadas as mudanças propostas na PEC 41-A, o sistema tributário nacional se tornaria mais justo, semelhante ao modelo praticado na Europa, permitindo que o Brasil mantivesse um nível de crescimento contínuo, haja vista que se extinguiriam privilégios fiscais, a concorrência se tornaria mais justa, haveria crescimento da renda e, conseqüentemente, da economia, em razão do aumento no poder de consumo dos cidadãos, afirmou o parlamentar (BRASIL, 2003, p. 15-16).

Outrossim, ocorreria redução da corrupção, da sonegação e da evasão, pois ao invés de se concentrar, a renda seria bem distribuída entre todos os indivíduos, levando a economia e o desenvolvimento nacional a se expandirem positivamente, beneficiando toda a sociedade brasileira, segundo Haully (BRASIL, 2003, p. 16).

Após sofrer diversas alterações, a proposição transformou-se na Emenda Constitucional 42/2003, que promoveu mudanças tímidas no sistema tributário brasileiro. O projeto formulado por Haully foi bem visto pela Comissão Especial da Câmara dos Deputados, embora alguns parlamentares tenham manifestado receio em relação à repercussão com a implantação da reforma radical.

As emendas à proposta 41-A retiraram quase todas as alternativas consideradas por Haully como adequadas para solucionar os problemas que impedem o crescimento do Brasil. Muitos deputados apontaram que a ideia modificaria profundamente a tributação nacional, possibilitando o agravamento de situações como a elevação da inflação resultante da oneração de determinados bens e serviços (BRASIL, 2003, p. 23).

O setor privado reagiu contrariamente à PEC 41-A, uma vez que com a aprovação desta a repercussão na carga tributária seria inevitável. Formou-se uma frente parlamentar em oposição à proposta para a defesa dos interesses empresariais, demonstrando a preocupação

do grupo com as consequências econômicas que incidiriam sobre suas atividades em decorrência das mudanças (FERREIRA, 2016, p. 79).

De um lado, constata-se que houve a tentativa de transformar o sistema tributário nacional em um misto de modelos estrangeiros; de outro, a insegurança com a realização de uma reforma radical, somada à expressiva quantidade de emendas à proposta original, impediram a efetivação desta.

A PEC 31/2007 chegou às Casas Legislativas com os seguintes objetivos: “desenvolvimentista, municipalista, federativo, socialmente justo e ambientalmente seguro”. A aprovação poderá beneficiar o país, uma vez que visa unificar e nacionalizar a legislação do ICMS, o PIS/PASEP e a COFINS, que serão substituídos por um único imposto federal, mantendo-se a mesma hipótese de incidência, mas sem que ocorra a cumulatividade e a cobrança sobre o importador de bens e serviços. Além disso, a proposta tem por finalidade: tornar permanente a CPMF, criar um Sistema de Integração Tributária (SIT) composto por impostos não cumulativos sobre a produção e o consumo, permitir que o crédito fiscal resultante desses tributos seja utilizado no pagamento de outros que integrem o sistema, além de aprimorar o sistema de partilha de receitas destinando aos Municípios 1% da arrecadação do imposto de renda e do IPI pelo prazo de 20 anos, destinados ao desenvolvimento destes.

Após ampla discussão e 485 emendas feitas pelos membros da Comissão Especial, a PEC 31/07 está pronta para pauta no Plenário, isto é, aguarda deliberação. Foram apensadas a esta 16 (dezesseis) outras propostas que também possuem a finalidade de alterar o sistema tributário nacional: PEC 45/2007 (Haully), PEC 233/2008 (Poder Executivo), PEC 91/2007 (Silvinho Peccioli), PEC 106/2007 (Osmar Júnior), PEC 129/2007 (Paulo Teixeira), PEC 165/2007 (Neilton Mulim), PEC 166/2007 (Pietá), PEC 167/2007 (Brandão), PEC 219/2008 (Ratinho Junior), PEC 225/2008 (Carreira), PEC 226/2008 (Carreira), PEC 227/2008 (Carreira), PEC 230/2008 (Carreira), PEC 242/2008 (Castro), PEC 248/2008 (Manato) e PEC 382/2009 (Abreu).

No ano de 2008, o governo federal apresentou a PEC 233/08, que visa à realização de uma reforma tributária centralizada na tributação indireta, isto é, a criação de um novo imposto estadual e um federal, que condensa três tributos federais nesse, destacam Afonso e Junqueira (2008, p. 120).

De acordo com Harada (2017, p. 556), a PEC 233/08 não contribui para que o sistema tributário nacional se torne melhor, ao contrário, as alterações propostas não possuem motivação e se forem efetivadas resultarão em: “[...] um conjunto caótico, complexo,

burocratizante, além de atentar duplamente contra o princípio de segurança jurídica dos contribuintes [...]”.

Para Paes (2011, p. 489-490), a PEC 233/08 se limita às mudanças em tributos federais e alguma alteração no ICMS, mas possui pontos positivos:

A PEC 233/2008 ataca de fato as principais fontes de ineficiência do nosso atual regime tributário, com expressiva simplificação e racionalização na tributação do consumo, diminuição da tributação sobre a folha de pagamento com reflexos sobre a informalidade e a oferta de emprego. Há também ganhos importantes com a redução da cumulatividade, completa desoneração das exportações, já que será possível aferir o quanto de tributos há em determinado produto e o fim da “Guerra Fiscal”.

De acordo com Paes (2011, p. 509), a PEC 233/08 precisa ser vista como o primeiro passo na modernização e eficiência do sistema tributário, permitindo redução da carga tributária. Em contrapartida, Ferreira (2016, p. 98-99) entende que o foco não deve se concentrar no corte da carga tributária, mas sim na qualidade do sistema tributário:

[...] em termos de redução de custos e eliminação de entraves ao empreendedorismo, de estabilidade de regras, de previsibilidade da matriz tributária, de segurança jurídica, de respeito aos direitos do contribuinte, de melhoria do ambiente de negócios.

Segundo Ferreira (2016, p. 99), tais mudanças são consideradas as diretrizes basilares para a reforma tributária brasileira, em razão das circunstâncias econômicas internas e externas, como a crise financeira, a recessão e as próprias características do desenvolvimento nacional (empresas bem capitalizadas, sistema financeiro pouco alavancado e mercado interno pujante).

No ano de 2015, o então ex-deputado Ponte sugeriu à Câmara dos Deputados a substituição de nove impostos existentes, incidentes sobre o consumo e transações financeiras, por dois novos:

O primeiro seria o imposto seletivo, também chamado de Imposto sobre Produção sobre Consumo (IPC). Ele incidiria em bens diversos como petróleo, energia e água no lugar de ICMS, IPI, ISS, Cide e salário-educação.

Nessa proposta é nítido que a ideia apresentada pelo então ex-parlamentar nos anos 90, de unificar determinados tributos em um único, continua sendo o objetivo principal para a

simplificação do sistema tributário brasileiro. Mas, neste projeto, Ponte demonstra a importância de serem reduzidos alguns outros:

O segundo seria o Imposto sobre Transações Financeiras (ITF), que substituiria a tributação sobre a folha de pagamentos. Os tributos extintos seriam o PIS, a Cofins e a contribuição sobre o lucro, que seriam incorporados ao Imposto de Renda.

A tributação sobre a folha de pagamentos também é alvo de aglutinação de tributos, que se pretende deslocar para o Imposto de Renda. O motivo dessa mudança possui razões políticas:

Segundo Ponte, essa alteração seria mais fácil de aprovar do que a mudança no ICMS, como o governo busca fazer com propostas de alteração previstas no Senado. De acordo com o ex-deputado, a reforma tributária deve buscar simplificar a tributação; fazer um pacto federativo lógico, claro e justo; e impor a justiça tributária e o respeito à capacidade contributiva de cada um (BRASIL, 2018).

De fato, quando Ponte apresentou a PEC 46/1995 à Comissão Especial da Câmara dos Deputados, a preocupação com a radicalização que a proposta trazia impediu seu prosseguimento com aquela redação. Já em 2015, o então ex-parlamentar optou por um modelo de reforma menos extremo, considerando que os interesses políticos interferem na tramitação dos projetos normativos.

Em 2017, Haully apresentou minuta de proposta de reforma tributária, em discussão na Comissão Especial da Câmara dos Deputados. Segundo o autor, pretende-se realizar uma “reengenharia” do sistema tributário por meio da extinção de 10 (dez) tributos (IPI, IOF, CSLL, PIS/PASEP, Cofins, salário-educação, Cide-combustíveis, ICMS e ISS), substituídos pelo IBS (imposto sobre bens e serviços) e pelo IS (imposto seletivo) (CÂMARA DOS DEPUTADOS, 2017).

A PEC 45/2019, proposta pelo deputado federal Baleia Rossi, em 03 de abril de 2019, visa alterar o Sistema Tributário Nacional por meio de uma reforma ampla no modelo brasileiro de tributação sobre bens e serviços, substituindo-se 05 (cinco) tributos (IPI, ICMS, ISS, COFINS e PIS) por 01 (um) único (IBS) (Câmara, 2019).

Destaca-se na PEC 45/2019 a inserção do art. 152-A na Constituição Federal, dispondo que, por Lei Complementar, será instituído imposto sobre bens e serviços (IBS) uniforme em todo o território nacional. A competência será atribuída à União, aos Estados, DF e Municípios, mas limitado seu exercício à alteração das alíquotas (CÂMARA, 2019).

O IBS recairá sobre intangíveis, cessão e licenciamento de direitos, locação de bens, importações de bens, tangíveis e intangíveis, serviços e direitos. Não haverá incidência concomitante com o Imposto sobre a Importação de produtos estrangeiros, previsto no art. 153, I, da Constituição Federal? A PEC 45/2019 não trata da questão, o que poderá suscitar dúvidas posteriormente, caso ocorra a aprovação do texto da proposta tal como se encontra.

Ademais, a PEC 45/2019 dependerá da elaboração de uma lei complementar que regulamente suas normas, ou seja, a efetividade de diversos dispositivos previstos na proposta poderá levar tempo para ocorrer, já que, no caso, não basta a aprovação da PEC e sua entrada em vigor no ordenamento jurídico.

Após analisar as principais propostas de reforma tributária apresentadas, percebe-se que praticamente todas objetivam reduzir a quantidade de tributos pela junção de alguns existentes em uma espécie. A ideia persiste desde o início da década de 90, embora encontre obstáculos, ora por retirar competências e receitas dos Estados, DF e Municípios, ora por atingir interesses de determinados grupos.

No capítulo seguinte serão estudados, portanto, a corrupção, sua relação com a tributação e o princípio anticorrupção, verificando-se as leis que versam sobre a questão e seus reflexos sobre as normas tributárias, para que no último capítulo sejam observadas as mudanças que se produzirão com a implementação de uma reforma tributária à luz do referido princípio.

CAPÍTULO II – CORRUPÇÃO, TRIBUTAÇÃO E ANTICORRUPÇÃO

O ordenamento jurídico brasileiro veda expressamente a prática da corrupção. Entretanto, esta possui raízes históricas no Brasil. Desde os tempos coloniais, há registros da conduta, especialmente no campo da política, com reflexos sobre a economia. Desde a Constituição do Império de 1824 havia previsão expressa no art. 157 à possibilidade de ação popular em desfavor de Juízes de Direito, que por suborno deixassem de cumprir a lei.

No Brasil, o clientelismo, o nepotismo e outras formas de apropriação privada de recursos públicos tendem a ser interpretados pela ótica dos “grilhões do passado”, isto é, como uma singularidade nacional e como fruto de raízes históricas distantes, responsável por um Estado predatório e permanentemente deficitário em legitimidade. [...]. De fato, no sistema colonial português a distinção entre as esferas privada e pública era muito tênue; para as famílias poderosas, a apropriação de funções e recursos públicos era uma consequência natural de seu poder privado (LAMOUNIER, 2006, p. 50).

Segundo Notari (2017, p. 39), o país vive a realidade corruptiva desde os tempos imperiais, em que eram comuns certos costumes que até hoje estão presentes:

O favorecimento, o compadrio, a camaradagem, a amizade o estamento burocrático do modelo patrimonial acaba estabelecendo formas de relação social desde há muito analisadas, encontrando espaço no campo da existência efetiva das relações sociais de coordenação. Tendo em vista o caráter subordinado das relações sociais e, também, jurídicas, o favorecimento, a corrupção, o dependentismo, pessoal, criam tipos de liames sociais para além de uma instância de neutralidade legalista, sem subordinação a lei.

A palavra corrupção abrange diversas condutas relacionadas à obtenção de vantagem ilícita. Na legislação nacional encontram-se dispositivos que apontam quais comportamentos dos indivíduos a caracterizam, bem como lhes atribui as respectivas sanções. A doutrina apresenta conceitos para explicar seu sentido de acordo com a área do Direito em que é estudada.

A cada tentativa de se definir o sentido do vocábulo corrupção aumenta-se a abrangência das condutas que podem configurar o delito. De fato, a palavra corrupção pode ser compreendida das mais variadas formas, conforme o contexto em que for utilizada.

A corrupção é um fenômeno que se fez presente em toda a história da humanidade. Desde tempos remotos há notícia da prática de uso indevido do

poder para a obtenção de vantagens pessoais. É certo que, sobretudo na Antiguidade e até parte da Idade Média, quando não havia grande distinção do ponto de vista dos soberanos sobre a fronteira entre o público e o privado e, certamente, por não se cogitar da complexidade estatal e da amplitude de serviços públicos dos dias de hoje, a corrupção punível limitava-se, no mais das vezes, aos magistrados que eram investidos pelo soberano e em seu nome atuavam (PETRELLUZZI; RIZEK JUNIOR, 2014, p. 19).

Desse modo, visando compreender o que se entende por corrupção, inicialmente, abordar-se-á seu conceito legal. Logo após serão examinadas as principais leis que a preveem, assim como o entendimento da doutrina nacional sobre o problema. Buscar-se-á averiguar a existência de instrumentos de prevenção e repressão à prática da corrupção.

Em seguida, o termo anticorrupção será estudado, identificando-se as principais normas que preveem sua aplicação. A visão da doutrina brasileira acerca do princípio anticorrupção também será explorada. A adoção de medidas anticorrupção no Brasil engloba as esferas penal, administrativa e civil, atribuindo cada uma delas, autonomamente, responsabilidade àqueles que agirem em desconformidade com a lei.

2.1 Corrupção: definição legal e visão doutrinária

O que caracteriza a corrupção? A legislação nacional está permeada de dispositivos que apontam quais comportamentos implicam em sua prática, bem como aponta quais os sujeitos que podem se enquadrar nestes e as respectivas sanções aplicáveis, nas esferas penal, civil e administrativa. A doutrina nacional apresenta conceitos a partir dos elementos que compõem a conduta.

O Decreto-Lei n. 2.848, de 07 de dezembro de 1940 – Código Penal Brasileiro, dispõe em diversos artigos, direta ou indiretamente, a respeito das condutas que caracterizam-se como corrupção ou que servem como meio para sua configuração.

[...] no caso do peculato pode-se ter o fenômeno da corrupção como motivação do funcionário para usar bens (públicos ou privados sob sua guarda), em proveito próprio ou de terceiros. A modificação ou alteração não autorizada de sistema de informações (art. 313-B) é tipo recente de crime e considera-se mais grave se do procedimento ilícito resultar dano, seja para a Administração Pública, seja para o administrado. O mesmo se pode dizer da sonegação ou destruição de livro ou outro documento oficial (RIBAS JUNIOR, 2014, p. 49).

A definição legal específica de corrupção está expressa nas seguintes normas: Decreto-Lei n. 2.848, de 07 de dezembro de 1940 – Código Penal Brasileiro, artigo 317

(corrupção passiva), 333 (corrupção ativa), 337-B (corrupção ativa em transação comercial internacional); na Lei n. 8.429/92 (sanções aplicáveis aos agentes públicos em razão de enriquecimento ilícito por meio da função pública) e em outras normas integrantes do ordenamento jurídico nacional.

A corrupção diz respeito à comercialização de ato público, visando à obtenção de vantagem ilegal, isto é, vende-se a prática de algo relacionado à *res publica* como um bem privado, usurpando-se do poder legalmente conferido ao titular de função pública em proveito individual ou de um grupo, em detrimento dos interesses de toda a coletividade.

Na modalidade ativa ocorre o oferecimento ou a promessa de vantagem a um funcionário público visando determiná-lo a praticar, omitir ou retardar ato de ofício. A forma passiva consubstancia-se na prática de solicitar ou receber, para si ou para outrem, direta ou indiretamente, ainda que fora da função ou antes de assumi-la, mas em razão dela, vantagem indevida, ou aceitar promessa de vantagem.

No art. 337-B da Lei Penal, encontra-se tipificado como crime praticado pelo particular contra a Administração Pública estrangeira, a corrupção ativa em transação comercial internacional, cuja conduta é prometer, oferecer ou dar, direta ou indiretamente, vantagem indevida a funcionário público estrangeiro, ou a terceira pessoa, para determiná-lo a praticar, omitir ou retardar ato de ofício relacionado à transação comercial internacional.

Greco Filho (2016, p.19) observa:

Para a lei penal brasileira, a corrupção, em sentido estrito, é o mercadejo da função pública com a obtenção de vantagem indevida por parte do funcionário público, em que são punidos tanto o funcionário corrupto (a passiva) quanto o particular corruptor (a ativa). Há, inclusive, crime específico no caso da corrupção eleitoral e esportiva.

No mesmo sentido, De Speville (2011, p. 52) entende que a legislação penal nacional identifica a corrupção como: “o comércio não autorizado de uma autoridade legalmente constituída que usa seu cargo para conseguir privilégios”. O autor destaca que a conduta proibida por lei se caracteriza pela presença de duas partes, sendo que uma possui autoridade e se vale desta em troca de algum benefício material, sem autorização do superior hierárquico.

Acerca do significado do termo corrupção, Nucci (2015, p. 3) apresenta as características do ilícito para melhor entendimento:

A corrupção caracteriza-se, nitidamente, pela negociata, pelo pacto escuso, pelo acordo ilícito, pela depravação moral de uma pessoal (sic), gerando muitas vezes, imensos, estragos ao Estado. Mas a corrupção não se limita às

fronteiras da Administração Pública, pois corre solta no ambiente privado, em particular, no cenário de empresas particulares. As maiores do mundo, que se autointitulam *honestas*, são surpreendidas, de tempos em tempos, imersas na podridão dos negócios malvistas e ilegais (grifos do autor).

Observa-se que a corrupção é expressamente prevista na norma que regulamenta os crimes e suas respectivas penas. Todavia, existem outras definições e sanções igualmente e concomitantemente aplicáveis, que se enquadrarem nas descrições legais presentes nos demais ramos do Direito, conforme o caso.

De acordo com Veríssimo (2017, p. 194): “Tratando-se de corrupção, há o envolvimento de agentes públicos, não sendo desarrazoado falar em hipóteses em que a corrupção possa se infiltrar nas altas esferas da Administração”. Há casos de corrupção em todos os setores da Administração Pública de todas as esferas de governo.

A lei n. 4.729 de 1965 define o crime de sonegação fiscal, prevendo no art. 1º, inciso V, a prática de “Exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário da paga, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida do imposto sobre a renda como incentivo fiscal”.

A lei n. 8.112 de 1990, que trata do regime jurídicos dos servidores públicos civis da União, das autarquias e das fundações públicas federais, dispõe no art. 117, inc. XII, ser proibido ao servidor público o recebimento de propina, comissão, presente ou vantagem de qualquer espécie, em razão de suas atribuições.

Na lei n. 8.137 de 1990, que define os crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, a redação do art. 2º, inciso III, dispõe da mesma forma descrita na lei n. 4.729/65, art. 1º, inc. V. Já o art. 3º, inciso II, aponta acerca do funcionário público: “exigir, solicitar ou receber, para si ou para outrem, direta ou indiretamente, ainda que fora da função ou antes de iniciar seu exercício, mas em razão dela, vantagem indevida; ou aceitar promessa de tal vantagem, para deixar de lançar ou cobrar tributo ou contribuição social, ou cobrá-los parcialmente”.

A lei n. 8.429 de 1992 – Lei de Improbidade Administrativa - apresenta as sanções aplicáveis aos agentes públicos em caso de enriquecimento ilícito no exercício de mandato, cargo, emprego ou função exercida na Administração Pública direta, indireta ou fundacional, isto é, a norma expressamente dispõe acerca dos atos de improbidade administrativa, que segundo Petrelluzzi e Rizek Junior (2014, p. 35) significa “incorreção, má conduta, desonestidade, imoralidade e malícia”.

A improbidade se configura como a violação a um dever específico, que é o do respeito à moralidade. Não se confunde improbidade com ilicitude em sentido amplo. Pode haver ilicitude sem haver improbidade. A improbidade pressupõe um elemento subjetivo reprovável. Como regra, a improbidade se aperfeiçoa mediante um elemento doloso, admitindo-se a forma culposa como exceção (JUSTEN FILHO, 2010, p. 1021).

A improbidade administrativa pode ocorrer de diversas formas, como por enriquecimento ilícito, conforme o art. 9º e incisos, que trazem um rol de condutas características dos ilícitos de corrupção: percepção de vantagens indevidas de terceiros para praticar algum ato inerente às funções públicas exercidas pelo indivíduo, para exercer influência ou para permitir que terceiros pratiquem ato ilícito, mediante omissão de suas competências.

A corrupção, juridicamente, é uma das espécies de crimes contra a Administração Pública. Essa abordagem bastante geral requer algumas anotações. A primeira delas é que além da prática da corrupção, sempre com o envolvimento de um funcionário público, há uma série de outros delitos contra a Administração Pública, cujas práticas se confundem (RIBAS JUNIOR, 2014, p. 48).

De acordo com Greco Filho (2016, p. 18), a corrupção engloba diversas formas de agir:

[...] qualquer locupletamento indevido decorrente da prática de ato ilegal ao mesmo antiético para beneficiar alguém ou facilitar alguma atividade, ainda que legítima de outrem, ou, ainda, comportar-se de maneira indevida para obter algum benefício para si ou para outrem, ainda que sem conteúdo econômico.

Destaca-se que a característica principal de um ato de corrupção é o alcance de alguma vantagem indevida, isto é, não há necessariamente contrapartida econômica; o bem jurídico atingido são os valores éticos, a integridade e a moralidade social. Nesse ínterim, Ribas Junior (2014, p. 49) afirma ser comum a confusão entre o crime de concussão e a corrupção.

A concussão é a solicitação de vantagem ilícita por um funcionário público a um interessado, em razão da função, ainda que fora dessa ou antes de assumi-la. Diferentemente, a corrupção em sua forma típica caracteriza-se pela oferta de vantagem indevida (ativa) ao servidor público ou aceitação (passiva) por parte deste (RIBAS JUNIOR, 2014, p. 49-50).

Atualmente a corrupção é associada às práticas de obtenção de vantagens por meios ilícitos, como o suborno, por exemplo. “Há muitos registros na história a respeito da

corrupção, sempre reconhecida como um dano, causando um grande mal” (RIBAS JUNIOR, 2014, p. 39).

Especificamente em relação à esfera estatal, a corrupção indica o uso ou a omissão, pelo agente público, do poder que a lei lhe outorgou em busca da obtenção de uma vantagem indevida para si ou para terceiros, relegando a plano secundário os legítimos fins contemplados na norma (GARCIA, 2003, p. 104).

O peculato, previsto na Convenção contra a Corrupção, das Nações Unidas, segundo De Speville (2011, p. 56): “consiste na apropriação indevida, por parte de um empregado ou agente, da propriedade do seu empregador ou superior hierárquico; [...] envolve uma quebra de confiança”. O autor citado entende que não se trata de crime de corrupção por não ter características comuns ao suborno, exceto a ruptura da confiança.

Do mesmo modo, De Speville (2011, p. 54-57) defende não possuírem relação direta com a corrupção os delitos de: enriquecimento ilícito, abuso de autoridade ou desvio de função, lavagem de dinheiro, alguns crimes econômicos e financeiros, como no caso da fraude comercial.

Ribas Junior (2014, p. 50) aponta outros delitos que, do mesmo modo, são confundidos com a corrupção: inserção de dados falsos em sistemas de informações; modificação ou alteração do mesmo tipo de sistemas; extravios, sonegação, inutilização de livro ou documento público; prevaricação; advocacia administrativa; violação de sigilo funcional; tráfico de influência, desvio de finalidade de verbas públicas (má gestão) e outros.

Segundo Andrade (2017, p. 173), a corrupção também é ligada à confusão entre o público e o privado, na qual particulares se beneficiam economicamente, chegando até mesmo a apropriar-se de recursos públicos.

De acordo com De Speville (2011, p. 65): “No coração da corrupção está o suborno (propina)”. Por essa razão, excluem-se do rol de condutas tipicamente corruptivas os tipos penais transcritos acima. Destarte, o enriquecimento ilícito é tratado na lei de improbidade administrativa, cuja tipologia é mais ampla em relação à legislação penal, assevera Garcia (2011, p. 15).

Petrelluzzi e Rizek Junior (2014, p. 20-21) consideram que: “No âmbito político, a exploração de prestígio e a conduta desviada com o fim de obter vantagem de natureza política, mesmo não tendo finalidade econômica, caracterizam, igualmente, a corrupção”. De fato, a busca por privilégio ilegal no campo político não se diferencia das outras formas

corruptas analisadas. Para os autores “os elementos constitutivos da corrupção são o desvio de poder inerente a ente público e a obtenção de vantagem ilícita”.

Outros tipos previstos no Código Penal brasileiro possuem relação com a corrupção, mas necessitam de interpretação, como é o caso da concussão, prevaricação, tráfico de influência, advocacia administrativa e até mesmo a má gestão dos recursos públicos, destaca Ribas Junior (2014, p. 50).

A corrupção possui estreita ligação com atos de nepotismo, favorecimento e outros comportamentos praticados em prejuízo do interesse coletivo. O fenômeno social da corrupção é comparado a uma doença, sendo definida pela organização não-governamental Transparência Internacional como “[...] um abuso de poder para auferir ganho privado” (OLIVEIRA G.; ALVES; FERRAZ JR, 2009, p.166).

A corrupção ou clientelismo, como denominam alguns autores, consubstancia-se na prática de atos com finalidade de auferir vantagem pessoal. Em diversos países está enraizada na cultura da população, como ocorre no Brasil, com o “jeitinho” praticado no dia a dia “[...] ética perversa, consentida e cultuada, baseada na esperteza, na ganância, na hipocrisia, na exploração e na fraude, em detrimento do proceder correto, honesto e meritório” (CAMBI, 2014, p. 41).

A corrupção está associada à fragilidade dos padrões éticos de determinada sociedade, os quais se refletem sobre a ética do agente público. Sendo este, normalmente, um mero "exemplar" do meio em que vive e se desenvolve, um contexto social em que a obtenção de vantagens indevidas é vista como prática comum pelos cidadãos, em geral, certamente fará com que idêntica concepção seja mantida pelo agente nas relações que venha a estabelecer com o Poder Público. Um povo que preza a honestidade terá governantes honestos. Um povo que, em seu cotidiano, tolera a desonestidade e, não raras vezes, a enaltece, por certo terá governantes com pensamento similar (GARCIA, 2003, p. 106).

De acordo com Batisti (2017, p. 25): “A corrupção pode assumir muitas formas e pode até ser incorporada em tradições culturais, mas sua análise geralmente enfoca a variável associada à atividade governamental”. De fato, existe uma relação estreita entre o ilícito e o exercício dos cargos eletivos, que deve ser erradicada ante a prejudicialidade que causa ao país.

O princípio da moralidade, expresso no art. 37, *caput*, da Constituição Federal de 1988 impõe à administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, obrigatoriedade de manter-se proba no

desempenho das atividades que lhe compete em virtude do interesse público ter primazia sobre o privado.

A moralidade na Administração Pública é um dos pilares de sustentação da democracia, estando insculpida na Constituição Federal brasileira como princípio.

A inclusão do princípio da moralidade administrativa na Constituição foi um reflexo da preocupação com a ética na Administração Pública e com o combate à corrupção e à impunidade no setor público. Até então, a improbidade administrativa constituía infração prevista e definida apenas para os agentes políticos. Para os demais, punia-se apenas o enriquecimento ilícito no exercício do cargo. Com a inserção do princípio da moralidade na Constituição, a exigência de moralidade estendeu-se a toda a Administração Pública, e a improbidade ganhou abrangência maior, porque passou a ser prevista e sancionada com rigor para todas as categorias de servidores públicos e a abranger infrações outras que não apenas o enriquecimento ilícito (DI PIETRO, 2014, p. 900).

A elaboração da lei n. 8.429, de 1992, teve como finalidade regular o disposto no art. 37, § 4º da CF/88, que prevê as sanções penais aplicáveis aos atos de improbidade administrativa em todas as esferas da Federação. Considera-se praticada a improbidade administrativa, por ação ou omissão, que viole o dever constitucional de moralidade.

O enriquecimento sem causa que o justifique, segundo Justen Filho (2010, p. 1032), fornece indícios da prática de atos de improbidade, embora o ato indicado não seja em si mesmo considerado viciado.

A **improbidade administrativa**, como ato ilícito, vem sendo prevista no direito positivo brasileiro desde longa data, para os agentes políticos, enquadrando-se como crime de responsabilidade. Para os servidores públicos em geral, a legislação não falava em improbidade, mas já denotava preocupação com o combate à corrupção, ao falar em **enriquecimento ilícito no exercício do cargo ou função**, que sujeitava o agente ao sequestro e perda de bens em favor da Fazenda Pública (grifos do autor) (DI PIETRO, 2014, p. 899).

Outra lei elaborada para impedir que o administrador público atue desfavoravelmente ao patrimônio público realizando má gestão dos recursos, prejudicando o funcionamento da máquina pública (despesas fixas), os investimentos e planos traçados para o dinheiro em benefício dos interesses da sociedade, é a Lei Complementar n. 101/2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF).

É uma legislação rigorosa, cujas penalidades vão desde a prisão, perda do cargo e inabilitação para o exercício de qualquer função pública por determinado período de tempo,

além da obrigação de ressarcimento ao erário. Oliveira (2002, p. 5) comenta que a LC 101/2000 provocou importantes mudanças: “Ser probo na gestão de cargo ou função pública deixa de ser seu pressuposto ou mera obrigação moral para constituir-se em dever jurídico. A legislação incorporou a conduta ética, transformando-a em norma de direito”.

Além da LC 101/2000, que impõe ao administrador público regras rígidas, existem outras leis que seguem a mesma linha de exigências e sanções, mas que se aplicam aos interessados em participar nas atividades da administração pública. É o caso da Lei n. 8.666/1993 – Lei de Licitações e Contratos da Administração Pública, bem como da Lei n. 12.462/2011 – Regime Diferenciado de Contratações Públicas (RDC).

Batisti (2017, p. 30), destaca: “A participação do governo na aquisição de bens para consumo e investimentos, cria, ou, pelo menos favorece a criação, de condições para o florescimento da corrupção de raiz nacional”. Não é incomum a existência de irregularidades em licitações e concessões, por exemplo, cujo aporte financeiro seja volumoso.

Diante do crescimento do envolvimento de empresas privadas em casos de corrupção na contratação com a Administração Pública, especialmente quando envolve grandes obras de infraestrutura, percebeu-se a necessidade de enfrentamento do problema na seara privada também, o que levou ao advento da Lei n. 12.846/2013 – Lei Anticorrupção Empresarial.

A lei n. 12.846 de 2013, cujo objetivo é a responsabilização administrativa e civil das pessoas jurídicas pela prática de atos contra a administração pública, nacional ou estrangeira – atribui responsabilidade àquele que “prometer, oferecer ou dar, direta ou indiretamente, vantagem indevida a agente público, ou a terceira pessoa a ele relacionada” (art. 5º, inc. I), “obter vantagem ou benefício indevido” decorrente de alterações em contratos celebrados com a administração pública, não autorizadas em lei (art. 5º, inc. V, “f”).

Referida norma tem como ponto de destaque a adoção de programas de *compliance* pelas pessoas jurídicas, visando à prevenção à corrupção no âmbito interno de suas atividades e na relação com a Administração Pública. De acordo com Rocha e Castro (2015, p. 44), a lei anticorrupção confere ênfase ao combate à corrupção pelo direito administrativo sancionador.

A necessidade de proteção crescente da moralidade, nos âmbitos internacional e nacional, notadamente a partir das exigências apresentadas pela sociedade civil, justificou a promulgação da Lei nº 12.846/2013 (Lei Anticorrupção) que dispõe sobre a responsabilização administrativa e civil de pessoas jurídicas pela prática de atos contra a Administração Pública, nacional ou estrangeira (OLIVEIRA; NEVES, 2014, p. 10).

Comparando-se a Lei 8429/92 (Lei de Improbidade Administrativa) e a Lei 12.846/13 (Lei Anticorrupção), percebe-se que ambas visam ao afastamento das condutas praticadas em detrimento da Administração Pública, sejam essas pelos servidores públicos ou por pessoas jurídicas. No entanto, a improbidade não é sinônima de corrupção:

[...] o conceito de improbidade administrativa não está sobreposto ao de corrupção, sendo muito mais amplo que ele, absorvendo-o. Improbidade administrativa, em seus contornos mais amplos, é a injuridicidade do agir do agente público, cuja natureza e intensidade lhe confirmam contornos juridicamente relevantes, e que pode limitar-se à violação das regras e princípios regentes da atividade estatal ou avançar, também acarretando um dano ao patrimônio público ou ensejando o enriquecimento ilícito do agente. A corrupção estará normalmente associada a essa última figura, não às demais (GARCIA, 2011, p. 14).

Na Lei n. 8429/92 a responsabilidade é subjetiva, conforme preceitua a redação do art. 3º, § 2º, ou seja, há que se aferir a medida da culpabilidade da parte envolvida. Em contrapartida, na Lei n. 12.846/13 atribui-se responsabilização objetiva nos termos do art. 1º e 2º, isto é, independe de dolo ou culpa, desde que presente o nexo de causalidade entre a conduta e o dano resultante desta.

O Superior Tribunal de Justiça considera ato de improbidade administrativa aqueles que importam no enriquecimento ilícito, prejuízo ao erário, bem como os que atentem contra os princípios da Administração Pública, nos termos da Lei n. 9.429/92, arts. 9º a 11. Segundo o entendimento do referido Tribunal, o dano não é elemento essencial para caracterizar a improbidade descrita nos dispositivos apontados, visto que a desonestidade, a má-fé do agente público, isto é, a conduta dolosa deste, é suficiente para que aquela tenha ocorrido (STJ, 2006, REsp. 604151/RS).

Oliveira e Neves (2014, p. 20) destacam a importância de se combater a corrupção por considerarem-na inimiga da República, visto que é a obtenção de algum tipo de vantagem pessoal que tenha origem a partir da coisa pública, contrariando a legislação e a finalidade de atendimento do interesse público.

Na visão de Nucci (2015, p. 3), a corrupção é prática cultural que deve ser combatida por meio da inversão de valores, isto é, demonstrando-se que é mais benéfico viver de modo íntegro, com honestidade, sem qualquer envolvimento com aquela conduta prejudicial a toda a sociedade.

Para Clayton (2013, p. 153), está ocorrendo uma mudança significativa na maneira de encarar o problema da corrupção: “A cultura anticorrupção ainda não está difundida no

Brasil. No entanto, é notório que isto está mudando. Há diversas iniciativas governamentais colocando o tema em foco na mídia e em discussão entre o público em geral”.

O combate à corrupção deve ser uma política de Estado, centrada na construção de sistemas de integridade que envolva a ampla participação da sociedade civil, tanto na criação de novos espaços cívicos de fiscalização, quanto no aperfeiçoamento das instituições de controle e de representação (CAMBI, 2014, p. 14).

Para se combater efetivamente a corrupção é preciso ocorrer o aperfeiçoamento dos mecanismos do Estado destinados a isso. Nesse sentido, Oliveira e Neves (2014, p. 20) apontam para a necessidade de serem realizadas transformações culturais e institucionais. Os autores compreendem que a Lei Anticorrupção é um instrumento importante no combate à corrupção, uma vez que contribui no fortalecimento do republicanismo, na preservação e restauração da moralidade administrativa.

Antes do advento da Lei 12.846/2013 existiam duas outras importantes normas destinadas à repressão aos ilícitos praticados contra a tributação. No tópico a seguir serão exploradas essas leis.

2.1.1 Lei 4.729/65 e Lei 8.137/90

A legislação brasileira contém normas que tratam de crimes contra a arrecadação e a ordem tributária. As condutas são definidas e sancionadas pelas Leis 4.729/65 – sonegação fiscal – e Lei 8.137/90 – ordem tributária, econômica e relações de consumo. Ambas visam proteger a incolumidade pública por meio da tipificação e penalização dos indivíduos envolvidos.

A Lei 4.729/65 é considerada o primeiro diploma normativo nacional a estatuir especificamente o crime tributário de sonegação fiscal (HARADA, 2017, p. 474). Seu art. 1º define a sonegação fiscal como sendo: I - prestar declaração falsa ou omitir, total ou parcialmente, informação que deva ser produzida por agentes de pessoas jurídicas de direito público interno, com a intenção de eximir-se, total ou parcialmente do pagamento de tributos, taxas ou quaisquer adicionais devidos por lei; II – inserir elementos inexatos ou omitir, rendimentos ou operações de qualquer natureza em documentos ou livros exigidos pelas leis fiscais, com a intenção de exonerar-se do pagamento de tributos devidos à Fazenda Pública; III - alterar faturas e quaisquer documentos relativos a operações mercantis com o propósito de fraudar a Fazenda Pública; IV - fornecer ou emitir documentos gratuitos ou alterar

despesas, majorando-as, com o objetivo de obter dedução de tributos devidos à Fazenda Pública, sem prejuízo das sanções administrativas cabíveis; V - exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário da paga, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida do imposto sobre a renda como incentivo fiscal.

Destaca-se que no último inciso é prevista a prática da corrupção relacionada à sonegação de imposto. Como consequência aos ilícitos do dispositivo legal transcrito, a lei trata com rigor as práticas ao aumentar a penalidade daqueles que se valem do cargo ou função pública em detrimento do erário para aferir vantagem ilegal em razão de sua conduta:

§ 2º Se o agente cometer o crime prevalecendo-se do cargo público que exerce, a pena será aumentada da sexta parte.

§ 3º O funcionário público com atribuições de verificação, lançamento ou fiscalização de tributos, que concorrer para a prática do crime de sonegação fiscal, será punido com a pena deste artigo aumentada da terça parte, com a abertura obrigatória do competente processo administrativo.

A moralidade administrativa é atingida pelos próprios servidores da Administração Pública, fato que revela ausência de comprometimento com a *res publica*, confiada a cidadãos escolhidos dentre aqueles que demonstraram melhores condições de exercerem as atribuições dos cargos que assumiram.

O art. 3º do mesmo diploma normativo claramente aponta que: “Somente os atos definidos nesta Lei poderão constituir crime de sonegação fiscal”. Após o lapso temporal entre 1965 e 1990, outra lei foi elaborada e passou a disciplinar os crimes contra a ordem tributária, econômica e relações de consumo, cuja redação do art. 1º assemelha-se à da lei 4.729/65.

Trata-se da Lei 8.137/90, cujo art. 1º prevê que constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante: I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias; II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal; III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou outro documento relativo à operação tributável; IV – elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato; V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.

A lista do dispositivo acima transcrito é complementada pelo art. 2º, que apresenta outros crimes da mesma natureza: I - fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou fazer uso de outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo; II – deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo da obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos; III - exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto de contribuição como incentivo fiscal; IV - deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento; V - utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa da que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública.

Além dos ilícitos fixados nos dois primeiros artigos, a Lei 8.137 disciplina, no art. 3º, os crimes praticados por funcionários públicos contra a ordem tributária: I - extraviar livro oficial, processo fiscal ou qualquer documento, de que tenha a guarda em razão da função; sonegá-lo, ou inutilizá-lo, total ou parcialmente, acarretando pagamento indevido ou inexato de tributo ou contribuição social; II - exigir, solicitar ou receber, para si ou para outrem, direta ou indiretamente, ainda que fora da função ou antes de iniciar seu exercício, mas em razão dela, vantagem indevida; ou aceitar promessa de tal vantagem, para deixar de lançar ou cobrar tributo ou contribuição social, ou cobrá-los parcialmente. Pena - reclusão, de 3 (três) a 8 (oito) anos, e multa; III - patrocinar, direta ou indiretamente, interesse privado perante a administração fazendária, valendo-se da qualidade de funcionário público.

Percebe-se que o inciso II do art. 3º também apresenta previsão expressa de corrupção passiva, mas esta sendo praticada por agente da Administração Fiscal, que deixa de cobrar tributo ou contribuição sindical, ou ainda, que faz cobrança parcial dos respectivos, mediante a existência de algum tipo de vantagem ilegal em seu benefício ou de outrem.

O *caput* do art. 3º deixa claro que se trata de crime funcional contra a ordem tributária. Ademais, a redação destaca a existência de previsão das ilegalidades em outro diploma normativo, a saber, o Código Penal Brasileiro, cuja tipificação e penas são próprias da seara penal.

A diferença entre um e outro consiste no objetivo da norma, isto é, no campo da tributação busca-se a obtenção do pagamento do tributo; na área penal visa-se a imposição de uma pena àquele que viola dever legal causando prejuízos à incolumidade dos demais membros da sociedade. Um servidor público que se deixa subornar ou exige vantagem para

não cobrar o tributo desencadeia uma série de consequências nefastas, como a prestação inadequada de saúde pública para a população.

A partir da entrada em vigor da Lei 8.137, parte da doutrina passou a considerar revogada a Lei 4.729, diante da previsão das mesmas condutas em ambos os diplomas legais, mas com penas distintas, o que não é admitido no ordenamento jurídico nacional, destaca Harada (2017, p. 477). Entretanto, o autor defende a coexistência das duas leis, mas considera como revogados os dispositivos da Lei 4729 que contrariarem os presentes na Lei 8137.

Após compreender que o significado de corrupção é a obtenção de alguma vantagem ilícita em prejuízo de algo ou de alguém, no próximo tópico se verificará a relação entre corrupção e tributação, demonstrando-se sua ocorrência por meio de casos concretos.

2.1.2 Corrupção e Tributação

Não se pode admitir a existência de espaços nas normas tributárias que permitam o desvio dos recursos financeiros públicos, a corrupção, a evasão fiscal e outras condutas relacionadas a esses ilícitos.

Segundo Lamounier (2006, p. 50), “O debate sobre as raízes sociais da corrupção é em certa medida tributário [...]”. Como já foi visto, considerava-se desde o período colonial uma prática normal a apropriação de funções e recursos públicos, fato que perdura na cultura nacional ainda nos dias atuais de maneira constante.

A corrupção poderá ser identificada em todas as áreas e em todos os níveis em que o setor público atua. Contudo, aqui nos preocupa a corrupção na Administração Tributária. É que parcela considerável da corrupção acontece em instante anterior ao ingresso das receitas tributárias nos Cofres Públicos. Com isso queremos dizer que às Fazendas Públicas foram atribuídas responsabilidades administrativas de grande vulto sem, contudo, dar-lhes mecanismos de proteção político-administrativo para que valores monetários decorrentes da cobrança de tributos efetivamente se transformem em receitas públicas (FERREIRA, 2007).

De acordo com Zanoti e Ribeiro (2006, p. 68), o Brasil se caracteriza por uma fraca tradição tributária, destacadamente em relação à maneira como a repressão à sonegação e à evasão fiscal é branda, quando comparada com a intensidade praticada em países com tradição tributária mais sólida.

As fraudes contra a Administração Tributária têm sido descobertas por meio de operações especiais dos órgãos do poder público. De outro lado, as estratégias para burlar a lei

são constantemente aprimoradas. Por vezes constata-se o envolvimento de políticos e/ou servidores públicos em troca de propina para atuarem em favor de empresários.

A 6ª fase da operação Zelotes, iniciada em 25/06/2016, detectou a existência de associação criminosa influenciando nas decisões do CARF. Os Conselheiros foram corrompidos para decidirem favoravelmente às empresas que haviam sido condenadas em instâncias inferiores, dentre elas uma siderúrgica brasileira que opera em outros países. A corrupção praticada no caso teve por finalidade o cancelamento da cobrança dos tributos constantes dos processos (POLÍCIA FEDERAL, 2016).

O Supremo Tribunal Federal considera a corrupção de agentes públicos, com o fim de acobertar ilícitos, mais grave do que os crimes contra a ordem tributária (HC 106152/MS, 2016).

A Operação Olho de Hórus, deflagrada no dia 28/11/2018, identificou um esquema de fraudes ao Fisco do Estado de São Paulo, no qual ocorria a sonegação do ICMS por meio da transferência de créditos para empresas de fachada que emitiam notas fiscais eletrônicas falsas (FAZENDA, 2018).

A corrupção tributária está presente também em licitações. Segundo Veríssimo (2017, p. 305): “Quanto maior o relacionamento da empresa com a Administração Pública, maior o risco de corrupção”. Tributação e corrupção ligam-se intrinsecamente, sobretudo na contratação entre poder público e a iniciativa privada, que de acordo com Martins (2005, p. A11):

[...] é o tributo o grande gerador de corrupção, pois os superfaturamentos, nas contratações públicas; a integração ao serviço público de pessoas não concursadas, “amigas do rei”; a proliferação de ministérios e secretarias; as mordomias multiplicadas e a criação de serviços inúteis e desnecessários, com o objetivo de beneficiar aliados, são pagos com os recursos do erário, dentre os quais, os mais relevantes, obtidos da sociedade, são os tributos.

Dipp e Castilho (2016, p. 23) reconhecem as dificuldades existentes para se reprimir a corrupção, especialmente em relação aos negócios, contratos e licitações, haja vista a variedade de interesses presentes e as interações entre esses. De Speville (2011, p. 53) aponta que a complexidade do problema está na produção da prova do delito, destacadamente quanto a conexão entre o benefício auferido e a função pública envolvida na prática ilícita.

No campo da tributação a sonegação serve de estímulo à prática de crimes relacionados à corrupção, uma vez que os comportamentos variam desde a conduta de esconder dados contábeis, produção de documentos paralelos, falsificação, criação de redes de

colaboradores podendo envolver a participação de servidores públicos, dentre outros, em prejuízo da coletividade (TORRES; CAVALCANTI; AMORIM, et al., 2003, p. 476).

A sonegação de tributos é uma prática muito comum que atinge diretamente os interesses públicos. A arrecadação é a forma pela qual os Estados levantam fundos para atender as necessidades da sociedade e manter suas funções. De acordo com a Convenção das Nações Unidas contra a Corrupção, existe conexão entre a corrupção e o desvio fiscal (PETRELLUZZI; RIZEK JUNIOR, 2014, p. 29).

Outros fatores também são considerados por De Speville (2011, p. 138-145) como causadores da corrupção: vontade política fraca, falta de recursos, metas e expectativas irreais, incapacidade de percepção do problema, ausência de estratégia, mínimo envolvimento da população, falta de transparência, seletividade nas investigações, incapacidade de desenvolver a confiança pública, ausência de um código rigoroso de valores e disciplina, contaminação dos órgãos de fiscalização, dentre outros.

Ademais, sabe-se ser recorrente a atuação de grupos de interesses específicos, denominados *lobbies*, na troca de ‘favores’ com agentes da Administração Pública Tributária e também do Poder Legislativo:

A atuação dos diversos grupos de pressão, no momento da elaboração das leis, cada dia se torna mais evidente. Em troca de apoio para as eleições (votos), os mandatários públicos instituem privilégios fiscais, como isenções, alíquotas reduzidas, remissões, parcelamentos, para atenderem exclusivamente os interesses de suas clientelas políticas, sem se importarem com os efeitos maléficos causados ao resto da sociedade (SIQUEIRA; MOTA, 2012, p. 138).

Segundo Oliveira e Rossignoli (2019, p. 416-417), problemas como crise econômica, falso federalismo fiscal e principalmente as transferências voluntárias de recursos acentuam a ocorrência da corrupção:

Em primeiro lugar, insta consignar algo que nos parece bastante factível: transferências voluntárias tendem a ter preços políticos. Vamos dizer que, de certa forma, rompe-se com o idealismo de atribuir aos políticos federais a mera defesa do interesse público, sem absolutamente nenhuma reserva quanto aos recursos obtidos. É evidente que a “troca” de favores por recursos ou mesmo de percentuais por recurso é estimulada pela necessidade de obtenção de verbas diretamente da União. E, de outro lado, cumpre lembrar que os demais entes federativos, mormente os Municípios, podem se situar em situações de miserabilidade que os empurram ao jogo político.

A corrupção na tributação deve ser combatida com princípios e mecanismos anticorrupção. Assim, a reforma constitucional tributária precisa ser feita levando em consideração o princípio da anticorrupção, para que a Administração Tributária tenha instrumentos adequados para a solução desses problemas.

O que se entende por anticorrupção? No tópico a seguir será apresentado o significado do termo no ordenamento jurídico brasileiro, bem como na doutrina.

2.2 Anticorrupção: definição legal e entendimento doutrinário

Tratar da origem da palavra 'anticorrupção' implica analisar qual é o sentido legal do termo, para que se possa compreender o objetivo do legislador brasileiro ao elaborar a Lei n. 12.846/13, denominada Lei Anticorrupção: um microsistema repressivo e preventivo, composto por regras e princípios presentes na legislação nacional, que se aplicam à Administração Pública e aos particulares pessoas físicas ou jurídicas.

A criação da Lei 12.846/13 resulta da pressão internacional sobre o Brasil, que havia se comprometido anos antes, por meio da assinatura da Convenção das Nações Unidas contra a corrupção, a criar em âmbito interno mecanismos legais para a responsabilização das pessoas jurídicas pelos atos de corrupção que envolverem transações comerciais com outros países.

Posteriormente, veio reforçar a obrigação assumida pelo Brasil o documento elaborado em 1997 pela Organização para a Cooperação Econômica e o Desenvolvimento (OCDE), com a finalidade de combate à corrupção praticada por servidores públicos estrangeiros em meio a transações comerciais internacionais (GUARAGNI, 2014, p. 49).

Anticorrupção significa combate à corrupção. O sentido negativo expresso pelo termo transmite a ideia de reprimir a conduta corrupta, isto é, o proceder que não esteja em conformidade com a probidade e a moralidade exigida pela lei, que viola valores importantes para a vida em sociedade.

A expressão “Princípio-Anticorrupção” ganhou destaque com os estudos realizados pela professora *Zephyr Teachout*, no artigo “*The Anti-Corruption Principle*”, publicado na *Cornell Law Review*, em 2009. A pesquisa tratou da temática a partir de uma visão Constitucional, considerando-se que o princípio referido está presente na estrutura da norma Maior e nesta encontra sua força para combater a corrupção.

Segundo Teachout (2009, p. 342-351), a corrupção significa literalmente uma ameaça à integridade do autogoverno. De acordo com a autora, a virtude cívica é

imprescindível para governar bem. Todavia, essa virtude se perde se o Estado for corrupto, visto que virtude e corrupção são opostas uma à outra.

A partir do entendimento da autora supracitada, transpondo-o para a realidade brasileira, já se constatou no tópico anterior que na Constituição Federal de 1988 o princípio da Anticorrupção está implicitamente previsto. Desse modo, possui força a partir da Lei Maior brasileira, à semelhança do que ocorre na jurisdição norte-americana.

Nucci (2015, p. 85) destaca que a palavra *anticorrupção* é um neologismo político-jurídico importante no aperfeiçoamento das instituições brasileiras, pois significa antítese, oposição à corrupção, cujo combate deve ser realizado por se tratar de um crime considerado grave.

Antes do advento da Lei Anticorrupção, o Direito Penal se aplicava aos mais variados atos praticados contra a Administração Pública, mas de forma limitada, haja vista que a punibilidade objetiva das pessoas jurídicas nem sempre pode ser efetivada materialmente, como, por exemplo, a pena privativa de liberdade. No campo subjetivo existe a necessidade de comprovação da culpa, o que impede a atribuição de responsabilidade em determinados casos (DIPP; CASTILHO, 2016, p. 14-15).

Diante disso, compreendeu-se que o caminho mais adequado para o problema seria a elaboração de uma norma direcionada à punição administrativa e civil, com base na responsabilidade objetiva das pessoas jurídicas. Assim, o Executivo Federal apresentou um projeto de lei contendo regras e princípios disciplinadores dos atos de corrupção.

Todavia, a transformação do Projeto de Lei n. 6.826/2010 na Lei n. 12.846/13 foi impulsionada por manifestações populares pelo país no ano de sua aprovação. A sociedade, inconformada com as despesas que o governo brasileiro pretendia realizar para sediar a Copa do Mundo de Futebol em 2014, no território nacional, organizou-se em protestos exigindo a diminuição da corrupção no Brasil (CAMBI, 2014, p. 43).

Andrade (2017, p. 178) enfatiza:

[...] a Lei Anticorrupção Empresarial não só inova nos esforços premente em devolver ao erário aquilo que foi indevidamente apropriado pela pessoa jurídica, através da previsão da dupla responsabilidade: administrativa e civil, mas também incentiva as empresas que desenvolverem práticas empresariais de integridade, conhecidas como sistemas de *compliance*, adotando ainda um sistema de sanções severas, impostas a esses agentes econômicos e, mostrando-se também inclinada a negociar as sanções nas hipóteses em que haja verdadeira possibilidade de identificação de outros agentes envolvidos nos atos de corrupção, fortalecendo a luta contra a corrupção no Brasil, através do acordo de leniência.

A Lei Anticorrupção é rigorosa na atribuição da responsabilidade às empresas que se envolvem em atos lesivos à Administração Pública, nacional ou estrangeira. Destaque-se que as sanções previstas na referida legislação são duras, podendo inclusive ensejar o encerramento das atividades empresariais (CAMBI, 2014, p. 43).

O art. 6º da Lei 12.846/2013 dispõe acerca das sanções administrativas aplicáveis às pessoas jurídicas consideradas responsáveis pelos atos lesivos previstos na norma em análise: I – multa, no valor de 0,1 (um décimo por cento) a 20% (vinte por cento) do faturamento bruto do último exercício anterior ao da instauração do processo administrativo, excluídos os tributos, a qual nunca será inferior à vantagem auferida, quando for possível sua estimação; II – publicação extraordinária da decisão condenatória.

As cominações acima transcritas não excluem a obrigação de reparação integral do dano causado, nos termos do § 3º do mesmo dispositivo. Nota-se, desse modo, o rigor da Lei Anticorrupção ao prever sanções que atingem o patrimônio material e a imagem da pessoa jurídica. A redação do inciso II indica se tratar de: “[...] uma publicidade que visa atingir a imagem da empresa especialmente perante sua clientela potencial, servindo de alerta a quem com ela pretenda contratar e afetando sua credibilidade no mercado”, conforme Guimarães (2014, p. 142-143).

De acordo com o disposto no art. 30 da Lei 12.846/2013, as sanções nela previstas podem ser aplicadas em conjunto com aquelas expressas na Lei n. 8.429/92, Lei n. 8.666/93 e Lei n. 12.462/11. Ademais, é possível a compatibilização da Lei Anticorrupção com normas internacionais assinadas pelo Brasil. Em síntese, percebe-se que há a formação de um microsistema de combate à corrupção (CAMBI, 2014, p. 43 - 44).

Conforme Andrade (2017, p. 183-184), com a edição da norma anticorrupção preencheram-se lacunas existentes no ordenamento jurídico brasileiro, como os atos praticados pelas empresas em detrimento da Administração Pública, que não eram abrangidos pelas leis existentes até o surgimento da Lei n. 12.846/2013. É o caso do Direito Penal, que segundo a autora: “[...] não oferece mecanismos efetivos ou céleres para punir a pessoa jurídica envolvida nos atos de corrupção definidos pela LACE”.

Já no caso do Direito Administrativo sancionador, Petrelluzzi e Rizek Junior (2014, p. 52) destacam:

No âmbito administrativo, a responsabilização decorre da possibilidade de a Administração Pública impor ao administrado e ao seu próprio corpo funcional regras de conduta que, quando desobedecidas, por meio de processo administrativo (e não judicial), podem imputar ao transgressor

sanções de natureza administrativa (multa, interdição, suspensão, embargo, descontinuidade de benefícios, etc.).

Ressalte-se que o alcance da lei 12.846 é restrito aos atos de corrupção praticados pelas pessoas jurídicas de direito privado que exerçam atividade privada. Desse modo, excluem-se as autarquias, as empresas públicas e as sociedades de economia mista, cuja responsabilidade é pessoal, ou seja, recai sobre seus dirigentes (DIPP; CASTILHO, 2016, p.16 e 33).

Todavia, a norma anticorrupção não diferencia, para fins de sua incidência, a classificação civil na qual se enquadra a personalidade jurídica, isto é, recai sobre “sociedades personificadas ou não, sociedades de fato ou não, temporárias ou não, com sede ou não no país”, alertam Dipp e Castilho (2016, p. 30).

Segundo Cambi (2014, p. 104-105), a Lei se aplica independentemente da forma de organização ou modelo societário adotado, portanto, entidades do terceiro setor (Organizações Sociais e organizações da Sociedade Civil de Interesse Público), fundações, associações de entidades ou pessoas e sociedades estrangeiras podem ser responsabilizadas objetivamente nos moldes da Lei 12.846.

A responsabilização da pessoa jurídica não importa em exclusão de responsabilidade individual dos gestores e administradores contra os quais houverem provas de autoria, coautoria ou participação em ato ilícito (CAMBI, 2014, p. 105).

A Lei Anticorrupção é ampla, contendo instrumentos de repressão, prevenção e controle da corrupção: responsabilização civil e administrativa com consequente aplicação das respectivas sanções, *compliance* e acordo de leniência (ANDRADE, 2017, p. 184-185).

Destarte, existem três possibilidades de escolha por parte das empresas nas relações com a Administração Pública: agir em prejuízo do interesse público assumindo, portanto, as responsabilidades e arcando com as respectivas sanções; agir preventivamente por meio da implantação de programas de *compliance*; ou, submeter-se a acordo de leniência.

De acordo com a Lei 12.846/13, art. 5º:

Constituem atos lesivos à administração pública, nacional ou estrangeira, para os fins desta Lei, todos aqueles praticados pelas pessoas jurídicas mencionadas no parágrafo único do art. 1º, que atentem contra o patrimônio público nacional ou estrangeiro, contra princípios da administração pública ou contra os compromissos internacionais assumidos pelo Brasil, assim definidos: I - prometer, oferecer ou dar, direta ou indiretamente, vantagem indevida a agente público, ou a terceira pessoa a ele relacionada; II - comprovadamente, financiar, custear, patrocinar ou de qualquer modo subvencionar a prática dos atos ilícitos previstos nesta Lei; III -

comprovadamente, utilizar-se de interposta pessoa física ou jurídica para ocultar ou dissimular seus reais interesses ou a identidade dos beneficiários dos atos praticados; IV - no tocante a licitações e contratos: a) frustrar ou fraudar, mediante ajuste, combinação ou qualquer outro expediente, o caráter competitivo de procedimento licitatório público; b) impedir, perturbar ou fraudar a realização de qualquer ato de procedimento licitatório público; c) afastar ou procurar afastar licitante, por meio de fraude ou oferecimento de vantagem de qualquer tipo; d) fraudar licitação pública ou contrato dela decorrente; e) criar, de modo fraudulento ou irregular, pessoa jurídica para participar de licitação pública ou celebrar contrato administrativo; f) obter vantagem ou benefício indevido, de modo fraudulento, de modificações ou prorrogações de contratos celebrados com a administração pública, sem autorização em lei, no ato convocatório da licitação pública ou nos respectivos instrumentos contratuais; ou g) manipular ou fraudar o equilíbrio econômico-financeiro dos contratos celebrados com a administração pública; V - dificultar atividade de investigação ou fiscalização de órgãos, entidades ou agentes públicos, ou intervir em sua atuação, inclusive no âmbito das agências reguladoras e dos órgãos de fiscalização do sistema financeiro nacional.

Constata-se, pela redação do dispositivo acima, que a norma anticorrupção se aplica diante da lesão ao patrimônio público material (bens, interesses ou serviços) ou imaterial (valores culturais, étnicos, tradicionais) e aos princípios e compromissos relacionados ao interesse público, de acordo com Dipp e Castilho (2016, p. 39).

Verificada a ocorrência de qualquer das condutas constantes daquele rol, será instaurado processo administrativo para apuração da responsabilidade observando-se as regras dos artigos 8º a 15. Todavia, antes de serem aplicadas as sanções respectivas, dispõe o art. 7º que serão consideradas: I - a gravidade da infração; II - a vantagem auferida ou pretendida pelo infrator; III - a consumação ou não da infração; IV - o grau de lesão ou perigo de lesão; V - o efeito negativo produzido pela infração; VI - a situação econômica do infrator; VII - a cooperação da pessoa jurídica para a apuração das infrações; VIII - a existência de mecanismos e procedimentos internos de integridade, auditoria e incentivo à denúncia de irregularidades e a aplicação efetiva de códigos de ética e de conduta no âmbito da pessoa jurídica; IX - o valor dos contratos mantidos pela pessoa jurídica com o órgão ou entidade pública lesados.

Nesse ponto, o disposto no art. 7º da Lei n. 12.846/2013 assemelha-se ao que ocorre no Código Penal quanto à dosimetria da sanção, diante da existência de circunstâncias que podem atenuá-las ou majorá-las. “Este artigo disciplina os critérios de identificação dos fatores capazes de influir na fixação e aplicação das sanções relacionadas com as infrações (lesões) antes examinadas”, segundo Dipp e Castilho (2016, p. 49).

Destaca-se o previsto no inciso VIII, cuja redação versa acerca de providências adotadas pelas empresas para a prevenção das irregularidades ou denúncia após sua ocorrência. Trata-se do que se denomina programa de integridade ou conformidade: *compliance*. A finalidade dos mecanismos e procedimentos é desestimular a prática de atos lesivos à Administração Pública; caso esses ocorram, a presença daqueles instrumentos e sua observância serão consideradas na cominação das penalidades (DIPP; CASTILHO, 2016, p. 53).

O *compliance* pode ser definido como um conjunto de mecanismos destinados à preservação da integridade empresarial, permitindo que por meio de auditorias internas seja detectada a possibilidade de ocorrência da corrupção. Trata-se de uma forma de “autoproteção interna das pessoas jurídicas”, no entendimento de Dipp e Castilho (2016, p. 54). Poderão ser atenuadas as sanções mediante o compromisso assumido pela empresa em adotar códigos de ética e conduta mais rígidos.

A existência de canais facilitadores de denúncias internas feitas pelos funcionários aos gestores/administradores, bem como a realização de auditorias internas com o intuito de identificar e corrigir falhas que possam dar ensejo à prática de condutas ilegais são considerados também como mecanismos de integridade, segundo Guimarães (2014, p. 160).

Assim sendo, percebe-se que a Lei 12.846/2013 contém, expressamente, disposições de caráter preventivo. As empresas têm o dever de colocar em prática tais instrumentos visando principalmente a não ocorrência de ilícitos contra a Administração Pública, mas também a preservação de seu patrimônio material e imaterial.

O acordo de leniência é previsto nos artigos 16 e 17 da Lei Anticorrupção, sendo celebrado entre a pessoa jurídica que praticou ato em prejuízo da Administração Pública nacional ou estrangeira. A colaboração da empresa na apuração do ilícito possibilita alguns benefícios a esta, como a redução do valor da multa aplicável e até mesmo a atenuação ou isenção das sanções administrativas.

Em verdade, os acordos de leniência são espécies de delação premiada, hipótese em que se oferece a leniência, ante a colaboração de um infrator, para a apuração dessa mesma infração, sobretudo em relação a seus autores e partícipes (PETRELLUZZI; RIZEK JUNIOR, 2014, p. 91).

Visa-se, por meio do referido instrumento, ao aprofundamento nas investigações para descobrir e responsabilizar outras empresas e agentes públicos que possuam envolvimento com condutas corruptivas em detrimento da Administração Pública. Simples acusações não

são suficientes para a concessão dos benefícios; há que ser demonstrada a concretude das afirmações.

A pessoa jurídica, ao contribuir fornecendo informações que resultem em provas materiais de autoria ou participação de outros envolvidos, recebe em troca o abrandamento das penalidades que lhe serão impostas, mas não se exime da obrigação de reparar os danos causados (RITT; OLIVEIRA, 2017, p. 439 e 447).

Em tese, o acordo de leniência permite o combate mais eficaz e eficiente da corrupção, porque estimula, mediante benefícios ou sanções positivas, que a pessoa jurídica autora dos ilícitos do art. 5º revele a verdade, o que ao encontro da preservação e proteção do interesse público primário, dos princípios que governam a administração pública e da finalidade constante do Artigo 1, “a”, da Convenção das Nações Unidas Contra a Corrupção, de “promover e fortalecer as medidas para prevenir e combater mais eficaz e eficientemente a corrupção” (BERTONCINI, 2014, p. 190).

A isenção ou a redução das sanções administrativas e decorrentes do processo judicial dependem de efetiva colaboração da empresa, culminando com a produção de efeitos concretos, isto é, resultar em comprovada autoria e materialidade dos atos previstos no rol do art. 5º da Lei Anticorrupção. Caso contrário, o acordo não deve ser celebrado, ressalta Bertoncini (2014, p. 199).

Destaca-se a indispensabilidade dos requisitos apontados pelo § 1º do art. 16, que necessariamente devem estar presentes de forma cumulativa para que a pessoa jurídica possa firmar o acordo: manifestação afirmando interesse em cooperar na apuração do ilícito, cessação completa de envolvimento com a infração investigada a partir da data da concordância na cooperação, admitir a participação no ilícito e a cooperação plena e permanente nas investigações e no processo administrativo até seu encerramento.

Verificando-se o preenchimento das condições acima expostas, Bertoncini (2014, p. 201) alerta que, para a efetiva celebração do acordo, são necessários ainda os seguintes pontos: autoridade competente, expressa manifestação da vontade desta, identificação dos envolvidos e obtenção de informações e documentos comprovando o ilícito.

Todavia, no ano de 2015 foram alterados alguns dispositivos da Lei 12.846/2013, retirando-se a vigência dos seguintes pontos: isenção das sanções previstas diante da celebração do acordo, redução da multa em até 2/3, possibilidade de chegar até a remissão das penalidades. Essas mudanças demonstram o interesse do Estado em desestimular de forma pedagógica a prática da corrupção, ao invés de apenas cominar as sanções cabíveis aos corruptores (FERREIRA FILHO; AMARAL, 2018, p. 852).

A Lei n. 12.846/2013 contém regras e mecanismos anticorrupção que conduzem à responsabilização das pessoas jurídicas de direito privado que praticarem os ilícitos nela previstos. Todavia, a norma anticorrupção pode ser considerada um princípio? No próximo tópico será verificada se existe essa possibilidade.

2.3 A anticorrupção como princípio norteador

A Constituição Federal de 1988 prevê de forma implícita em seu art. 37 o princípio anticorrupção, o qual impõe o respeito à moralidade em todas as atividades que envolvam a Administração Pública, visando à proteção dos bens e dos interesses relacionados a essa. Referido princípio estende-se sobre todo o ordenamento jurídico, apresentando-se, por vezes, em meio às normas infraconstitucionais.

Para compreender o princípio da anticorrupção é preciso analisar a essência dos princípios, isto é, o seu conteúdo valorativo. A partir dessa perspectiva verificam-se os reflexos produzidos sobre as demais normas.

Ávila (2018, p. 102) apresenta o conceito de princípio nos seguintes termos:

Os princípios são normas imediatamente finalísticas, primariamente prospectivas e com pretensão de complementaridade e de parcialidade, para cuja aplicação se demanda uma avaliação da correlação entre o estado de coisas a ser promovido e os efeitos decorrentes da conduta havida como necessária à sua promoção.

A partir do gênero *normas* se extraem as espécies: regras e princípios. As regras se constituem em comandos diretos a serem obedecidos por todos, ou seja, são consideradas descritivas de condutas; os princípios possuem conteúdo axiológico, isto é, apresentam uma finalidade que necessita de avaliação da situação para que se possa adotar a conduta adequada (ÁVILA, 2018, p. 102).

Carrazza (2013, p. 43) aponta que: “Etimologicamente, o termo 'princípio' (do latim *principium, principii*) encerra a ideia de começo, origem, base”. Observando o ordenamento jurídico percebe-se que as normas são fundamentadas em princípios, isto é, estes são considerados pontos de partida para a existência daquelas.

Na compreensão de Paulsen (2017, p. 67), as normas: “São **princípios** quando indicam **valores a serem promovidos**, de modo que impõem a identificação da conduta devida em cada **caso concreto**, conforme suas circunstâncias peculiares” (grifos do autor).

O Direito é uma ciência sobre a qual incidem juízos de valor, ou seja, há apreciação positiva ou negativa sobre algo, segundo Miguel Reale (2013, p. 59). A valoração de uma conduta ou um fato é feita com base em princípios que são vigas mestras, isto é, colunas de sustentação do sistema normativo. O significado de 'Princípio' constrói-se a partir da compreensão de juízo:

Princípios são, pois, verdades ou juízos fundamentais, que servem de alicerce ou de garantia de certeza a um conjunto de juízos, ordenados em um sistema de conceitos relativos a dada porção da realidade. Às vezes também se denominam *princípios* certas proposições que, apesar de não serem evidentes ou resultantes de evidências, são assumidas como fundantes da validade de um sistema particular de conhecimentos, como seus *pressupostos* necessários (grifos do autor) (REALE, 2013, p. 60).

Além de serem considerados como normas cogentes, isto é, de observação obrigatória por todos, os princípios conferem valor axiológico aos comandos legais. A construção e manutenção da existência do Estado Democrático de Direito tem como pilar sustentador a presença de uma Constituição, cujo conteúdo axiológico são os princípios que conferem densidade valorativa às demais espécies de normas existentes no ordenamento jurídico.

Reale (2013, p. 61-62) esclarece: “Não há ciência sem princípios, que são verdades válidas para um determinado campo de saber, ou para um sistema de enunciados lógicos”. Desse modo, todos os ramos do Direito possuem princípios próprios de suas áreas de atuação, aos quais se somam os princípios Constitucionais e os Princípios Gerais do Direito. A interpretação dos comandos legais e sua aplicação aos casos concretos ocorrem à luz dos postulados principiológicos (REALE, 2013, p. 247).

A importância dos princípios evidencia-se na atividade interpretativa das normas, pois orientam, condicionam e iluminam a decisão judicial, ou seja, “indicam como devem aplicar-se as normas jurídicas, isto é, que alcance lhes dar, como combiná-las e quando outorgar precedência a algumas delas”, afirma Carrazza (2013, p. 53).

Os princípios constitucionais representam um conjunto de normas escolhidas pelo constituinte para fundamentar a nova ordem jurídica e orientar todo o direito infraconstitucional, revelando a um só tempo a ideologia da Constituição, seus fins e preceitos básicos (MIRANDA, 2003, p. 88).

Destaca-se que o princípio da anticorrupção deriva dos princípios da legalidade, impessoalidade e moralidade, previstos no art. 37 da Constituição Federal, estendendo-se

sobre todas as relações de direito, sejam essas públicas ou privadas, visando à preservação dos interesses da coletividade.

O princípio da anticorrupção traz em seu bojo o respeito à moralidade, a obediência às leis, o compromisso de atuar de maneira proba, de ter conduta ética. De acordo com Batisti (2017, p. 65-66): “[...] é papel do Estado atuar de maneira a impor normas diretivas de conduta humana que impeçam a corrupção e sancionar os comportamentos indesejados, por meio da coação”.

A anticorrupção, considerada como valor axiológico, pode ser compreendida, nesse sentido, como um *dever-ser*, o qual, segundo Reale (2013, p. 187), é representado pelos valores, que se refletem no comportamento, na cultura ou nos bens da sociedade.

Toda sociedade obedece a uma tábua de valores, de maneira que a fisionomia de uma época depende da forma como seus valores se distribuem ou se ordenam. É aqui que encontramos outra característica do valor: - sua *possibilidade de ordenação ou graduação preferencial ou hierárquica*, embora seja, como já foi exposto, incomensurável (REALE, 2013, p. 187).

O combate à corrupção precisa ser culturalmente difundido para que alcance resultado em todos os setores da sociedade. O estímulo às condutas éticas e ao exercício da cidadania são um caminho para a promoção dos valores positivos que conduzirão as pessoas à participar da construção do país (CAMBI, 2014, p. 34).

As políticas públicas são sensivelmente atingidas pela evasão fiscal, que consubstancia uma das facetas dos atos de corrupção. Com a diminuição da receita tributária, em especial daquela originária das classes mais abastadas da população, diminui a redistribuição de renda às classes menos favorecidas e aumenta a injustiça social (GARCIA, 2011, p. 11).

A integração dos esforços da sociedade civil e do Estado contra a corrupção é imprescindível para que sejam realizadas reformas institucionais que levarão à construção de sistemas de integridade republicana. Assim, o desenvolvimento econômico e social do Brasil prosseguirá (CAMBI, 2014, p. 35).

Do ponto de vista dos valores, as práticas corruptoras, assim como o grau de tolerância que a sociedade tem com relação a elas, é uma questão que tem a ver com a formação histórica de cada país.

(...)

A paulatina afirmação de valores e de respeito às regras jurídicas é um longo processo cumulativo e abrangente, sujeito a avanços e tropeços. Ao longo desse processo, uma influência positiva viria da efetiva aplicação de normas e medidas que limitem práticas ilícitas na esfera pública e favoreçam o

funcionamento adequado de suas instituições (FAUSTO; FAUSTO, 2006, p. 106-107).

A Transparência Internacional, em conjunto com diversos atores sociais, elaborou obra coletiva denominada “Novas Medidas contra a corrupção”, na qual elenca as principais providências para que a corrupção seja combatida de maneira eficaz no Brasil. O conteúdo é formado por textos de Anteprojeto de Leis, bem como análises realizadas por juristas renomados no país.

Dentre as propostas apresentadas nos referidos anteprojeto, existe a pretensão de se criar um “Sistema Nacional de combate à corrupção e controle social” como instância descentralizada e participativa, na qual a sociedade e entes federativos poderão atuar em conjunto no desenvolvimento de políticas públicas visando à repressão à corrupção e à promoção do controle social (MOHALLEM; BRANDÃO; OLIVEIRA, *et al.*, 2018, p. 24-25).

Ao SNCSI – Sistema Nacional de Controle Social e Integridade Pública - atribuem-se diversas responsabilidades, tais como a elaboração de planos de combate à corrupção, promoção de integridade, controle social, dentre outras. As ações que o SNCSI devem praticar serão financiadas pelo Poder Público, sejam essas desenvolvidas pelo Estado ou pela sociedade civil, nos termos do *caput* do art. 14º do anteprojeto.

Um dos instrumentos previstos para financiá-las é o incentivo fiscal (art. 14º, III, do anteprojeto), disciplinado no § 9º do art. 14º do anteprojeto: “O Incentivo Fiscal é feito por meio da renúncia fiscal, pela qual os governos abrem mão de receber parcela dos impostos de contribuintes, dispostos a financiar o controle social” (MOHALLEM; BRANDÃO; OLIVEIRA, *et al.*, 2018, p. 31-32).

A luta contra a corrupção depende da cooperação entre Estado e sociedade, o que implica na defesa dos valores estruturantes da organização social, expressamente e implicitamente previstos na Constituição Federal de 1988.

O combate à corrupção deve ser uma política de Estado, centrada na construção de sistemas de integridade que envolva a ampla participação da sociedade civil, tanto na criação de novos espaços cívicos de fiscalização, quanto no aperfeiçoamento das instituições de controle e de representação (CAMBI, 2014, p. 14).

A prevenção à corrupção, tanto na esfera privada, quanto na pública, ganhou força com a previsão de programas de *compliance*, que visam à redução das práticas contrárias às

normas. Além de minimizar os riscos inerentes à atividade administrativa da pessoa jurídica, atribui responsabilidade a essas.

De acordo com Veríssimo (2017, p. 171-172), as empresas envolvidas em casos de corrupção que aceitam revelar os fatos ilícitos, comprometem-se em cessar sua participação nestes e adotam medidas internas de integridade (*compliance*), são exemplos de que as normas anticorrupção de fato produzem o que se espera delas.

A repressão aos atos contrários às normas se efetiva por meio de mecanismos eficazes, como a aplicação de sanções administrativas e judiciais. O art. 22 da Lei Anticorrupção prevê a inscrição das empresas penalizadas no Cadastro Nacional de Empresas Punidas – CNEP, cujas sanções aplicadas serão disponibilizadas ao acesso de todas as esferas de governo, atendendo assim ao princípio da transparência.

Percebe-se que a partir do advento da Lei 12.846/2013 novos mecanismos de repressão e prevenção contra a corrupção passaram a existir no Direito Administrativo. Os instrumentos anteriormente existentes, no Direito Penal e Civil, foram reforçados. Houve melhoria na fiscalização dos casos e respectiva aplicação das sanções, além da alteração nas penalidades, tornando-as mais rigorosas.

A lei faz preservar em face da anticorrupção os sistemas já existentes de disciplina da *improbidade* e da *licitação pública* no modo previsto na exposição de motivos, de modo a proteger a eventual jurisprudência e experiências acerca do tema respectivo e ao mesmo tempo sugerindo que esses absorvam as novidades da estratégia legal daquela (DIPP; CASTILHO, 2016, p. 26).

Desse modo, se a reforma constitucional tributária for pautada pelo princípio da anticorrupção, o combate à corrupção na tributação poderá fortalecer-se, haja vista que a Administração Tributária contará com mecanismos e instrumentos contundentes para impor a obediência às leis.

CAPÍTULO III – A REFORMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIA À LUZ DO PRINCÍPIO DA ANTICORRUPÇÃO

No presente capítulo serão abordados os fundamentos para a realização de uma reforma constitucional tributária à luz do princípio da anticorrupção, demonstrando-se que é possível utilizar as normas tributárias como instrumento de prevenção e de repressão à corrupção na tributação.

A reforma constitucional tributária é medida necessária, por isso vem sendo discutida no Poder Legislativo Federal há muito tempo. Como visto no capítulo I, existe uma diversidade de Propostas de Emenda à Constituição aguardando deliberação definitiva pelos membros do Congresso Nacional.

Apesar de já existirem leis contendo mecanismos anticorrupção, como constatado no início deste estudo, no âmbito da tributação faltam instrumentos para que a Administração Pública Tributária tenha condições de combater a corrupção de maneira eficaz, ou seja, centrada nas condutas relacionadas à atividade tributária.

A gravidade da corrupção gira em torno do fato de que a mesma se projeta em um universo significativo de variáveis e contingências muito grandes. E, como tal, trata-se de um fenômeno complexo, multifacetado, cultural, globalizado e violador dos direitos humanos. Desse modo, destaca-se que os atos corruptivos não produzem efeitos isolados, de forma que muitas vezes somente a punição penal não se mostra suficiente, haja vista que as suas consequências vão além do direito penal, podem a vir incidir no campo administrativo, civil, entre outros (KIPPER, 2016).

A ligação entre a corrupção e a tributação é fato conhecido, embora demonstrá-la seja difícil, vez que o conluio entre os envolvidos comumente ocorre a portas fechadas, ou seja, com discrição, longe de fiscalização, muitas vezes sem testemunhas. Segundo Garcia (2011, p.7), a corrupção caracteriza-se pela existência de um Estado deficiente em sua organização.

De Speville (2011, p. 22-23) salienta que a utilização de uma estratégia clara, completa e coerente, que abranja a aplicação efetiva das leis, a eliminação das oportunidades (prevenção) para a prática da corrupção e o envolvimento da sociedade civil no combate à essa conduta são essenciais para que o resultado seja positivo, além de existir vontade política contundente, legislação sólida, ação coordenada na busca pela superação do problema e comprometimento de todas as partes no enfrentamento e controle da questão.

Não se pode admitir a existência de espaços nas normas tributárias permitindo a prática da corrupção. Desse modo, há que ser feita uma reforma constitucional tributária que

promova a aproximação entre as normas tributárias para que não restem oportunidades para a corrupção.

Ademais, abordar-se-á o problema da omissão legislativa, que tem estimulado o ativismo judicial a solucionar os casos em que a norma não apresenta resposta, isto é, na ocorrência de lacunas. É preciso aperfeiçoar as normas eliminando as lacunas que possibilitam a prática da corrupção. A realização de uma reforma constitucional tributária pautada pelo princípio da anticorrupção poderá contribuir para a ocorrência de transformações institucionais.

3.1 Fundamentos para a reforma constitucional tributária à luz do princípio da anticorrupção

As Propostas de Emenda à Constituição que visam à reforma tributária apresentadas ao Poder Legislativo Federal não contêm dispositivos voltados ao problema da corrupção na tributação. A maior parte delas preocupa-se com a consolidação de tributos, como foi constatado no capítulo I. Todavia, o legislador deve considerar também outras questões importantes para o país.

O Brasil assumiu compromissos internacionais de combate à corrupção, tais como a Convenção Interamericana contra a corrupção (de 29/03/1996) – Decreto n. 4.410, de 7 de outubro de 2002, bem como a Convenção da Organização para a Cooperação Econômica e o Desenvolvimento - OCDE de 17/12/1997 – Decreto n. 3.678, de 30 de novembro de 2000, visando alinhar-se aos países participantes.

O propósito da Convenção Interamericana é a promoção e o fortalecimento de mecanismos para a prevenção, detecção, punição e erradicação da corrupção. Cada Estado parte deve adotar as medidas necessárias para assegurar a eficácia das ações aplicadas em seus respectivos territórios (art. II).

Já a Convenção da OCDE tem como foco combater a corrupção de funcionários públicos estrangeiros em transações comerciais internacionais. Nesse caso, cabe a cada parte estabelecer responsabilidades às pessoas jurídicas pela corrupção do funcionário (art. 2). Segundo Batisti (2017, p. 53-54), trata-se de um mecanismo de cooperação entre Estados com a finalidade de reprimir a corrupção.

Outro documento internacional ratificado pelo Brasil é a Convenção das Nações Unidas contra a Corrupção. Sua redação trata de práticas de prevenção à corrupção, contém definições que auxiliam na confecção das legislações nacionais, sendo considerada

“importante marco legal no conjunto de normas anticorrupção”, descrevem Petrelluzzi e Rizek Junior (2014, p. 28-29).

O endurecimento da legislação anticorrupção deve continuar avançando não apenas para a repressão, mas também na prevenção. O surgimento de organizações e movimentos em meio à sociedade civil com o intuito de repelir a corrupção demonstra a importância disso para o país.

Destaque-se, nesse sentido, a organização não-governamental Transparência Internacional (TI), fundada em 1993. Esta é um importante movimento global – por estar presente na maior parte dos países - de atuação junto às populações, governos e iniciativa privada, no desenvolvimento de programas efetivos e soluções anticorrupção (TRANSPARÊNCIA INTERNACIONAL, 2018).

Dentre as conquistas alcançadas pela Transparência Internacional, saliente-se a ampla busca pela conscientização das sociedades acerca dos males provocados pela corrupção, bem como a ampliação das discussões sobre a problemática junto aos governos dos diversos países existentes no mundo.

O aperfeiçoamento da legislação é medida importante e eficaz para que a Administração Tributária esteja munida de instrumentos adequados no combate aos ilícitos fiscais, cujas consequências são visivelmente perceptíveis por toda a sociedade. A corrupção no campo da tributação atingiu níveis alarmantes em prejuízo da sociedade, demonstrando a inadequação das normas diante da realidade atual.

O advento da Lei n. 12.846/2013 – Lei Anticorrupção Empresarial, promoveu a ampliação dos mecanismos de repressão e prevenção à corrupção, nas relações entre o Estado e a pessoa jurídica de direito privado. Entretanto, Ferreira e Amaral (2018, p. 859), questionam se a lei possui real aplicabilidade e efetividade ou se esta se tornará objeto de manobras políticas para o favorecimento de empresas corruptoras.

O problema da corrupção ganhou vulto e chegou a níveis e formas impensáveis. Para se tratar desse tema é necessário considerar que ele abrange tanto o âmbito do setor público quanto do setor privado e sobretudo a interseção entre ambos. É necessário considerar ainda que o problema deve ser encarado na perspectiva da afirmação de valores e, ao mesmo tempo, da adoção de normas impeditivas das práticas de corrupção (FAUSTO; FAUSTO, 2006, p. 106).

Para o campo do Direito Tributário a existência de normas anticorrupção próprias para aplicação ao ramo poderão conferir melhor desempenho no combate à corrupção

relacionada à tributação, ou seja, há possibilidade de serem prevenidas e reprimidas as condutas corruptivas de maneira categórica.

Segundo Ferreira e Amaral (2018, p. 859), importa a adoção de algumas medidas para que a Lei n. 12.846/2013 alcance os resultados que dela se espera:

Somente com a fixação de critérios pontuais e objetivos, além de efetiva fiscalização empresas e seus representantes, com aplicação de sanções penais e administrativas pesadas, e que se poderá, quiçá, alcançar níveis ótimos de corrupção, do ponto de vista dos custos da transação para o poder público, premiando e privilegiando as empresas que seguem a lei e operam com elevada conduta moral e ética, bem como, não oferecendo privilégios sistêmicos a corruptos e corruptores, sob pena de perpetração do vicioso ciclo das práticas de corrupção.

De modo semelhante, transpondo o entendimento acima para o âmbito tributário, isto é, realizando-se uma reforma constitucional tributária à luz do princípio da anticorrupção, que contemple critérios pontuais e objetivos, tornar-se-á possível chegar a patamares satisfatórios, embora continuem existindo casos, mas em quantidade consideravelmente reduzidas.

No campo tributário, como em todo o Direito, os princípios encerram valores que pairam acima das próprias normas, condicionando toda a atividade que leva à incidência de tributos, estendendo-se, assim, ao âmbito do legislativo, à execução das leis, bem como ao âmbito do judiciário, pois devem ter como fim a justiça, no caso a justiça fiscal (FIGUERÔA, 2003, p. 239).

Desse modo, o princípio da anticorrupção confere à legislação tributária nova perspectiva ao lançar luz sobre as lacunas existentes no atual sistema tributário nacional, que acabam facilitando a prática da corrupção entre a esfera pública e os particulares, bem como dentro das negociações políticas, entre as esferas de poder.

3.1.1 Omissão legislativa, lacunas normativas e o ativismo judicial

O ordenamento jurídico brasileiro, assim como ocorre em outros países, possui lacunas. Sabe-se que nenhum conjunto normativo é livre de falhas em suas disposições. Todavia, a existência desses espaços entre as normas podem gerar inconsistências, colocando em xeque a segurança jurídica.

Segundo Carvalho (2014, p. 327): “O Direito existe para cumprir o fim específico de reger os comportamentos humanos, nas suas relações de interessoalidade, implantando os valores que a sociedade almeja alcançar”. A lei exprime aquilo que deve ser observado por

todas as pessoas indistintamente, visto que é elaborada para que a vida em sociedade exista com um mínimo de harmonia e justiça.

Ribas e Ribeiro (2014, p. 194) afirmam que por meio das normas jurídicas veicula-se a vontade do Estado, ou seja, os fins e objetivos que este busca realizar com a regulamentação dos comportamentos das pessoas. O respeito às regulamentações ocorre também em razão da existência de sanções, impostas àqueles que não observam os comandos legais.

As lacunas existentes nas normas tributárias podem ser oportunidades para a prática de corrupção, por isso precisam ser consertadas.

Diante de tantas incoerências e inconsistências, conclui-se que o atual sistema tributário sobrecarrega demasiadamente as empresas, extirpa empregos e, por consequência, fragiliza o crescimento econômico, com ações tributárias infundáveis, e ainda estimula a sonegação, a elisão, a corrupção, o subemprego e o *déficit* da Previdência (BARBOSA L., 2018, p. 82).

O Ministro Alexandre de Moraes, do Supremo Tribunal Federal, ao apreciar um recurso de agravo interposto contra decisão que inadmitiu recurso extraordinário em face de acórdão do Tribunal de Justiça do Estado do Paraná, em um caso envolvendo organização criminosa que tem como objetivo a obtenção de vantagem patrimonial oriunda de acordos de corrupção firmados com empresários sujeitos à fiscalização tributária, proferiu entendimento de que a Lei n. 12.846/2013 prevê a colaboração premiada da pessoa jurídica – acordo de leniência, mas nada diz sobre a possibilidade para as pessoas físicas de contribuírem para o deslinde dos casos por meio do instituto:

Nessa vertente, a carga de desvalor deste ramo de direito, ao admitir a delação premiada permite inferir, com grau de segurança, a plena legitimidade de colmatar o vácuo legislativo, no que pertine à admissão da delação premiada, no âmbito do direito administrativo sancionador.

Os órgãos de cúpula do Judiciário nacional estão constantemente analisando e decidindo casos que não encontram solução nas leis, muitos dos quais em razão da omissão legislativa. Não é o papel da jurisprudência formular normas, mas sim conferir interpretação aos textos legais na aplicação aos casos concretos.

O tema do *ativismo judicial* passou a ser enfrentado com maior ênfase no âmbito da chamada doutrina *neoconstitucionalista*, em que o magistrado deixa de atuar como mero aplicador da lei ao caso concreto e passa a adotar novos métodos hermenêuticos que lhe permitem, verdadeiramente, criar o

direito, legislando positivamente em substituição à atividade desempenhada pelo Poder Legislativo (GRUPENMACHER, 2015, p. 124).

A omissão ou mora do Legislativo tem causado desequilíbrio à separação dos Poderes, por fazer com que a sociedade brasileira acione o Judiciário para conceder direitos que podem existir, mas não estão regulamentados por lei.

O Supremo Tribunal Federal tem protagonizado, cada vez mais, casos de criação do direito sob o argumento da existência de lacunas no ordenamento jurídico, em muitos deles, extrapolando, inclusive, os limites impostos pela Constituição Federal. Assim, a pretexto de aplicar a Constituição, os Ministros daquela excelsa Corte de Justiça, vulneram-na, criando inúmeras vezes, princípios e regras inexistentes no direito positivo (GRUPENMACHER, 2015, p. 125).

Outrossim, a dinâmica social, a evolução da tecnologia e as transformações ocorridas com o passar do tempo exigem o acompanhamento das normas. A inércia do legislador diante das novas situações que precisam ser regulamentadas legalmente causa problemas às relações entre os indivíduos e entre estes e o Estado.

A aplicação do direito – e este ato supõe interpretação – não é mera dedução dele, mas, sim, processo de contínua adaptação de suas normas à realidade e seus conflitos. Da mesma forma, a ordem jurídica, no seu evoluir em coerência com as necessidades reais, embora haja de respeitar a Constituição, não se resume a uma mera dedução dela (GRAU, 2010, p. 166).

A adaptação das normas à realidade e aos seus conflitos é indispensável, para que se mantenha a coerência do ordenamento jurídico com a evolução e esteja sendo observado o princípio da segurança jurídica. Este se liga à determinação, estabilidade e previsibilidade do Direito, que por sua vez relaciona-se com a confiança dos indivíduos na lei, afirma Carrazza (2013, p. 471).

A globalização das atividades econômicas demanda que os sistemas tributários de todos os países mantenham interações equilibradas, isto é, a existência de harmonização e compatibilização entre os blocos de comércio, em razão da diferença existente entre os diversos regimes, bem como na solução dos conflitos oriundos das relações comerciais, destaca Dain (1995, p. 25).

A sociedade moderna convive com uma série de situações que eram completamente desconhecidas há algumas décadas. Ampliou-se a integração das economias; os meios de comunicação e a tecnologia da informação

sofreram verdadeiras revoluções; alterações geopolíticas profundas ocorreram, com a fragmentação territorial sendo a tônica mais frequente (...). O processo de urbanização se intensificou, com cidades que se tornaram verdadeiros centros do capitalismo mundial. Enfim, uma série de desafios se apresentam e põem em xeque certezas mais ou menos estabelecidas, com forte impacto no plano fiscal (PIANCASTELLI; BOUERI; LIMA, 2006, p. 25-26).

A evolução tecnológica permitiu a expansão do comércio para além das fronteiras territoriais em curto espaço de tempo. Além disso, bens físicos tornaram-se digitais ou eletrônicos, como é o caso de obras literárias, musicais, *softwares* e outros. Entretanto, a legislação tributária brasileira não acompanhou tais mudanças, isto é, não há regulamentação sobre esses novos formatos, facilitando a evasão fiscal.

As mudanças promovidas pela globalização e pela economia digital tornaram a tributação tradicional obsoleta e ineficaz, diante das interações realizadas virtualmente. Almeida (2017, p. 64) alerta que: “[...] o Estado se vê ameaçado enquanto agente tributário autônomo, pois poderá se tornar ineficaz em face do desenvolvimento impressionante da economia digital”.

Na opinião de Souza (1996, p. 38-39), a Jurisprudência, embora possua uma dinâmica mais frequente do que as leis, pode proporcionar segurança jurídica e servir como fonte normativa, como ocorre com as Súmulas, que são interpretações do Direito realizadas pelos Tribunais Superiores. O autor afirma que: “[...] a Jurisprudência é fonte valorizadora da Segurança Jurídica”.

Entretanto, o papel de legislar é função típica do Poder Legislativo, que não pode se imiscuir desta, acostando-se à sombra do Judiciário, uma vez que tal postura fere o princípio da separação dos Poderes expressamente previsto no art. 2º da Constituição Federal de 1988. Cabe ao legislador cumprir a função que lhe foi atribuída pela Constituição Federal como típica.

Diante da necessidade de ser feita a reforma tributária, observam-se dificuldades que devem ser transpostas, como é o caso das divergências políticas na tomada de decisão sobre as propostas que são apresentadas ao Poder Legislativo Federal. Desse modo, questiona-se quais são as perspectivas, na atualidade, de ocorrer uma reforma nas normas constitucionais tributárias? É o que será examinado no tópico a seguir

3.2 Perspectivas atuais de reforma constitucional tributária

Sabe-se que estão em tramitação diversas propostas de reforma tributária. De tempos em tempos as atenções retornam ao assunto, que é uma das inúmeras pautas em andamento nas Casas Legislativas em âmbito Federal. A temática sempre ganha destaque em período próximo às eleições para os cargos políticos.

Em 2017, novamente foi apresentada minuta de proposta para reforma tributária no Brasil. O relator foi o deputado federal Luiz Carlos Hauly, do Partido da Social Democracia Brasileira do Paraná (PSDB-PR), e o texto está sendo discutido na Comissão Especial da Câmara dos Deputados. A intenção, segundo o relator, é aprovar uma proposta de emenda à Constituição para reestruturar o sistema tributário brasileiro, com alterações das competências tributárias da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios (HABLE, 2018, p. 34).

No ano de 2016 foram apresentados alguns projetos visando à realização de mudanças na legislação para diminuir a burocracia na Administração Pública. A simplificação de procedimentos, principalmente na seara da tributação, faz-se necessária para que o Brasil possa organizar-se internamente.

No Senado Federal foi proposta emenda à Constituição – PEC 57/2016, de autoria da Comissão Diretora da respectiva Casa Legislativa, cuja finalidade é alterar a Constituição estabelecendo medidas de desburocratização da Administração Pública, como prever que a lei complementar aplique normas simplificadas aos pequenos municípios e estabeleça o estatuto de defesa dos direitos do contribuinte, fixe a regra da anterioridade plena para que o ato de instituição ou aumento de tributo seja publicado até o mês de junho do exercício anterior à cobrança e retire a previsão de que a pessoa jurídica em débito com o sistema da seguridade social não possa contratar com o Poder Público ou receber benefícios fiscais.

As mudanças previstas incidirão sobre os arts. 30, 37, 146, 150, 179 e 195 da Carta Magna, ou seja, disporá que lei complementar conceituará pequeno Município; poderá disciplinar os princípios da Administração Pública e as normas gerais aplicáveis ao processo administrativo fiscal, à substituição tributária, à moralidade tributária, à eficiência tributária e à vedação de confisco, e ao estabelecimento do estatuto de defesa dos direitos contribuintes; dará nova disciplina ao princípio da anterioridade; eliminará a exigência de certidão negativa dos débitos previdenciários para participação em procedimentos licitatórios e contratação com o setor público e fixará a obrigatoriedade de especificação de tratamento diferenciado e

simplificado das microempresas e empresas de pequeno porte no âmbito das normas de caráter geral aplicáveis às empresas (SENADO).

Destaca-se que a PEC irá remeter à lei complementar algumas normas gerais, que possuam relação com: processo administrativo fiscal, substituição tributária, eficiência e moralidade tributária, bem como vedação do confisco. Dessa forma, se alcançar-se-á a harmonização de institutos e princípios que informam o sistema tributário nacional, afirma a Comissão proponente. Atualmente, a proposta está pronta para deliberação no Plenário do Senado, isto é, aguarda apreciação (SENADO).

O Deputado Federal Luiz Carlos Hauly apresentou o Requerimento 9/2018 visando à realização de audiência pública junto à Comissão Especial da Câmara dos Deputados para discussão acerca da PEC 293/04, proposta pelo Poder Executivo Federal no ano de 2004 (BRASIL, 2018).

A PEC 45/2019 está em posição favorável para sua aprovação ainda no ano de 2019, visto que tem avançado dentro do Congresso Nacional, devido ao apoio da grande maioria dos parlamentares à proposta. Portanto, há chance de ser realizada a reforma constitucional tributária.

Caso seja aprovada uma Proposta de Emenda à Constituição para modificar as normas constitucionais tributárias, além de reforçar o cumprimento dos princípios constitucionais tributários, poderão ser produzidos benefícios como a pacificação social e o aumento da segurança jurídica.

3.2.1 Cumprimento dos princípios constitucionais tributários

A Constituição Federal de 1988 é o baluarte do ordenamento jurídico brasileiro, a partir da qual irradiam os princípios que conferem validade às normas e às decisões administrativas ou judiciais. Os princípios constitucionais tributários, previstos explicitamente ou implicitamente no bojo da Lei Maior, direcionam as atividades de tributação em todas as esferas existentes na Federação brasileira.

No Brasil ocorreu uma intensa constitucionalização dos princípios e vedações inerentes ao poder de tributar, mormente a partir da Constituição de 1946, tendência esta reforçada com a Emenda nº 18 à Constituição de 46, com as Constituições outorgadas do período castrense (Constituição de 67 e Emenda nº 1 de 1969) e, finalmente, com a Constituição Democrática de 1988, certamente a que mais espaço dedica ao tema *in examen* (COÊLHO, 2015, p. 52).

O Brasil é um Estado Democrático de Direito cujo pilar de sustentação é a Constituição, formada por conteúdo axiológico, que são os princípios que conferem densidade valorativa às normas existentes.

O cumprimento dos princípios constitucionais é fundamental no ordenamento jurídico, visto que esses conferem à interpretação das normas coesão, ressalta Miranda (2003, p. 88). Além de ser base de sustentação da ordem vigente, são limitações ao poder do Estado sobre o patrimônio privado e promovem a isonomia.

No campo tributário, como em todo o Direito, os princípios encerram valores que pairam acima das próprias normas, condicionando toda a atividade que leva à incidência de tributos, estendendo-se, assim, ao âmbito do legislativo, à execução das leis, bem como ao âmbito do judiciário, pois devem ter como fim a justiça, no caso a justiça fiscal (FIGUERÔA, 2003, p. 239).

O princípio da legalidade no âmbito da tributação cumpre a função de limitar o poder do Estado sobre o patrimônio dos contribuintes, bem como evitar que privilégios sejam atribuídos de maneira arbitrária a determinados indivíduos, reduzindo-lhes os montantes a arrecadar ou mesmo isentando-os de cumprirem com deveres fiscais.

3.2.2 Pacificação Social

A pacificação social faz parte do Estado Democrático de Direito, ocorrendo quando este assume o compromisso de reduzir as diferenças entre os diversos segmentos existentes na sociedade, isto é, visa à promoção do desenvolvimento humano em todos os aspectos necessários para que a sociedade goze efetivamente dos direitos previstos na Constituição Federal e nas leis infraconstitucionais.

Os ordenamentos jurídicos evoluíram visando sempre a realização do bem-estar social (qualquer que tenha sido o conteúdo e a interpretação que se lhes dêem: utilitarismo, pragmatismo, vontade pública ou social, ética social, moralidade pública etc); e o legislador (braço político da sociedade) só pode criar novas leis congruentes com o sistema, como a exigência do princípio da constitucionalidade das leis (salvo nos regimes não democráticos, em que o bem visado pode ser a nação, a raça, a economia, a vontade do ditador, de uma classe social, de um partido etc) (SOUZA, 1996, p. 134).

Segundo Coelho e Bugarim (2013, p. 216), para que o Estado atenda as necessidades das pessoas, isto é, efetive direitos e garantias, a tributação se faz imprescindível. O

cumprimento dos direitos e garantias previstas na Constituição Federal está relacionado com o comprometimento estatal na busca pela solidariedade, harmonia, proteção e existência de orçamento.

Nesse sentido, Machado (2013, p. 38) destaca que existe uma relação estreita entre os tributos e a solidariedade social, visto que por meio da arrecadação o Estado consegue custear a efetivação dos direitos, além de realizar a redistribuição de riquezas, fator que contribui para a redução das desigualdades sociais.

A pacificação social pode ser alcançada quando há emprego, segurança pública, saúde, educação, dentre outros aspectos importantes para que todos os indivíduos consigam usufruir de um mínimo de dignidade. Àqueles que não possuem condições de alcançar esses serviços por meio de recursos próprios, o Estado proporciona a prestação destes a partir da arrecadação de tributos.

De acordo com Mendonça e Mezzaroba (2013, p. 243-249), o tributo pode ser compreendido como uma prática emancipatória e instrumentalizadora de direitos, onerando ou desonerando determinados segmentos, em busca do alcance dos objetivos insculpidos na Constituição, como livre concorrência, pleno emprego, políticas públicas de combate ao desemprego, desestímulo à especulação financeira para que ocorram investimentos do capital, dentre outras.

Destaca-se que dentre as espécies de tributos algumas podem ser destinadas livremente; outras não, ou seja, existem aqueles que são vinculados, como é o caso das contribuições de intervenção no domínio econômico e os que não são vinculados, como os impostos.

Segundo Mendonça e Mezzaroba (2013, p. 249), as receitas dos impostos não podem ser vinculadas à extrafiscalidade para a promoção dos direitos, embora isso seja possível por alteração das alíquotas dos referidos tributos. Em relação às contribuições, ocorre o oposto: não há impedimento para que suas receitas sejam vinculadas à extrafiscalidade.

Assim considera-se possível o Estado utilizar-se de mecanismos tributários com a finalidade de atender necessidades predeterminadas, inspiradas em valores políticos, econômicos e sociais, vinculados aos direitos fundamentais constitucionais, que na verdade constitui-se finalidade última do Estado e trata-se da utilização de um direito do Estado aliado a um dever do contribuinte, integrados como instrumento de política social, determinado pelo Estado Democrático de Direito (MENDONÇA; MEZZAROBA, 2013, p. 249).

Desse modo, o alcance da pacificação social por meio da justiça fiscal é uma alternativa disponível à Administração Pública. Portanto, combater a corrupção na seara tributária evitando o desvio dos recursos significa proteger a continuidade das prestações públicas para todas as pessoas, ou seja, a inclusão por meio da solidariedade social, sendo a pacificação consequência natural dessa atividade.

3.2.3 Segurança Jurídica

A segurança jurídica é considerada um superprincípio no ordenamento jurídico brasileiro. Significa que o contribuinte não deve ser surpreendido com uma imposição legal ou decisão judicial sem que lhe seja concedido o tempo necessário para ter ciência e passar a cumpri-la à luz da razoabilidade e proporcionalidade do ordenamento jurídico.

A Constituição Federal consagra o princípio da segurança jurídica como uma garantia legal, como previsibilidade e forma de proteção (SOUZA, 1996, p. 81-87).

O princípio da segurança jurídica **pressupõe** normas jurídicas estáveis, regulares e **previsíveis**, porque **conformadas** com os direitos e garantias fundamentais **consagrados pela Carta Política** em nível de **cláusula pétrea**. A **previsibilidade** de normas jurídicas futuras é **inerente** ao sistema de segurança jurídica. Normas casuísticas e **imprevisíveis**, ditadas por legisladores idiossincráticos, que **surgem do nada**, na calada da noite, com toda certeza, não se **harmonizam com o sistema jurídico** fundamentado na Constituição Federal (grifos do autor) (HARADA, 2017, p. 459).

Destaque-se que a segurança jurídica emana do sobreprincípio do Estado de Direito, que exige a realização de valores como: “o respeito aos direitos fundamentais pelos indivíduos e pelo Estado, a vedação da arbitrariedade, bem como a pressuposição de garantias constitucionais, como a separação dos poderes e o acesso ao Judiciário”, afirma Gilioli (2014, p. 162-163).

Segundo Souza (1996, p. 87-88), a segurança jurídica presente na Constituição auxilia na promoção da igualdade real ou Justiça social, bem como no afastamento do desequilíbrio de poder, visto que confere estabilidade ao ordenamento jurídico. É essencial em um Estado Democrático de Direito, constituindo-se na finalidade do sistema, de acordo com Torres (2014, p. 79).

O princípio-norma segurança jurídica, no contexto geral, tem por desdobramentos necessários o respeito às justas expectativas da pessoa, a estabilidade das relações jurídicas e o afastamento de surpresas, ilegalidades,

arbitrariedades e excessos. Dele são extraídos igualmente os princípios da confiança e da boa-fé objetiva, que devem ser reverenciados pelo Estado no exercício da sua atuação administrativa (MENDONÇA, 2018, p. 23).

Segurança jurídica significa certeza da validade e eficácia da lei, destaca Souza (1996, p. 33). Por meio desta se desperta a confiança dos investidores, atraindo oportunidades de negócios, gerando renda e empregos. “Uma ordem jurídica estável, previsível e equânime constitui ambiente propício ao desenvolvimento nacional” (MENDONÇA, 2018, p. 23).

Torres (2014, p. 79) a compreende como garantia constitucional, meio de efetividade dos direitos e liberdades fundamentais, ou seja, como a finalidade e eficácia do ordenamento jurídico. Seus pressupostos são: existência de norma jurídica, obediência à irretroatividade, conhecimento prévio pelos destinatários (publicidade da norma) e definitividade, segundo Ribas e Ribeiro (2014, p. 194).

[...] a segurança jurídica tributária, em uma proposta funcional, pode ser compreendida como princípio-garantia constitucional *que tem por finalidade proteger direitos decorrentes das expectativas de confiança legítima na criação ou aplicação das normas tributárias mediante certeza jurídica, estabilidade do ordenamento ou efetividade de direitos e liberdades fundamentais* (grifos do autor) (TORRES, 2014, p. 84).

A efetivação dos direitos fundamentais pelo Estado passa pela certeza conferida pelo princípio da segurança jurídica a todos os cidadãos. Na seara da tributação, do mesmo modo, a confiabilidade do contribuinte na estabilidade do sistema depende da aplicação dos valores carreados pela Constituição Federal, isto é, da bagagem axiológica dos princípios.

Ribeiro e Ribas (2014, p. 189) afirmam: “O princípio da segurança jurídica ajuda a promover os valores supremos da sociedade inspirando a edição e a boa aplicação das leis, dos decretos, das portarias, das sentenças, dos atos administrativos entre outros”. A influência principiológica é percebida nos mais variados pontos sociais, como demonstraram as autoras citadas.

Oliveira e Rossignoli (2019, p. 417) destacam a importância do equilíbrio na arrecadação para que a segurança jurídica esteja presente:

No intuito de buscar melhores arrecadações, muitas vezes quem sofre é o contribuinte. Alvo das ações fiscalizatórias, este se vê cercado de incoerências e de ausência total de segurança jurídica decorrentes das interpretações divergentes entre os entes federativos e de criações de teses mirabolantes para justificar a cobrança de tributos indevidos.

As competências tributantes são delimitadas pela própria Constituição Federal, visando evitar a cobrança indevida de tributos. Todavia, a quantidade expressiva de leis e o federalismo praticado no país contribuem para que a insegurança jurídica seja uma preocupação constante da sociedade brasileira.

Corroborando com esse entendimento, verifica-se na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça um caso concreto no qual houve ofensa ao princípio federativo e segurança jurídica, em razão da incidência dos tributos IRPJ e CSLL sobre créditos presumidos do ICMS concedidos a título de incentivo fiscal.

No acórdão proferido consignou-se que a União interferiu em política fiscal adotada por Estado-membro da federação, ou seja, o ente central invadiu por meio de ato infralegal competência atribuída a outro componente pela Constituição Federal, em claro desrespeito aos princípios constitucionais tributários (STJ, 2017, EREsp 1517492/PR).

Ribas e Ribeiro (2014, p. 209) afirmam que a realização da justiça no Estado de Direito ocorre por meio da segurança jurídica, isto é, que a sociedade possa depositar sua confiança no direito. Nesse ínterim, Carrazza (2013, p. 361-362) observa que a realização do princípio da segurança jurídica ocorre por meio:

a) do conhecimento e certeza do direito positivo; b) da confiança das pessoas nas instituições públicas e no ordenamento jurídico em geral, enquanto garantidores da paz social; e c) da previsibilidade dos efeitos que derivam da aplicação das normas e das próprias ações ou condutas de terceiros.

No mesmo sentido, Torres (2014, p. 118) aponta que o conteúdo do princípio da segurança jurídica, basicamente compreende: “[...] certeza, estabilidade sistêmica e proteção da confiança legítima [...]”. Diante dessas características o contribuinte tem condições de confiar que na relação com a Administração Pública não poderá ser surpreendido pela adoção de medidas desproporcionais.

Com efeito, a segurança jurídica representa para a sociedade o direito à estabilidade das relações jurídicas, com a garantia de tranquilidade que as pessoas desejam e certas de que essas relações não serão alteradas bruscamente. Demandam, assim, a calculabilidade que as deixam estáveis e seguras no cumprimento das obrigações, principalmente quanto ao direito adquirido, ao ato jurídico perfeito e à coisa julgada (GILIOLI, 2014, p. 163-164).

A doutrina nacional destaca quais são as causas mais comuns para a existência da insegurança jurídica: excesso de leis, alterações muito rápidas nas normas, inflação monetária, corrupção, dentre outras (SOUZA, 1996, p. 166).

Maneira (2014, p. 55-56) expressa semelhante entendimento ao afirmar que as turbulências recorrentes no sistema tributário nacional são fontes geradoras de incertezas, ou seja, de insegurança, que acabam sendo impulsionadas pela crise na separação dos poderes, ganhando destaque na seara do Direito Tributário.

A segurança jurídica, em matéria de Direito Tributário, parte da existência de normas estáveis. A existência de lacunas, a omissão do legislador e o ativismo judicial desestabilizam e causam insegurança jurídica para a sociedade. A realização da reforma constitucional tributária há que considerar esses problemas para buscar a solução adequada.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Desde a reforma de 1965 o legislador brasileiro vem sendo imbuído a elaborar normas tributárias que sirvam de instrumento para a estabilização do país. A EC n. 18/1965, além de estruturar o Sistema Tributário alavancou a economia nacional devido à modernização da tributação, o que atraiu capital estrangeiro.

A codificação das normas, dando origem ao Código Tributário Nacional e instituindo normas gerais para União, Estados, DF e Municípios, delineou a competência de cada ente da federação com maestria por ter como fundamento os princípios constitucionais tributários. A força principiológica que sustenta as disposições normativas tributárias tem permitido a continuidade da vigência do Sistema Tributário apesar das inúmeras alterações realizadas desde sua instituição.

As oscilações políticas, econômicas, bem como a chegada de uma nova ordem constitucional produziram reflexos nas normas tributárias de tal modo que o sentido e a incidência de parte dos dispositivos perdeu validade. A Constituição Federal de 1988 modificou substancialmente o ordenamento jurídico brasileiro por trazer novos significados aos princípios, bases de sustentação das normas.

A mudança no modelo organizacional do país desencadeou a necessidade de alterações para compatibilizar as normas existentes com a sistemática democrática. As minirreformas tributárias foram feitas visando à aproximação entre os dispositivos e a Constituição Federal, visto que houve mutação na estrutura principiológica, fator que culminou com a não recepção de inúmeras disposições legais tributárias.

Embora as Emendas à Constituição aprovadas tenham contribuído para o alcance de inúmeros propósitos, houve reconfiguração na descentralização das competências tributárias e no federalismo fiscal, o que provocou desequilíbrio financeiro diante da alta concentração no ente central da Federação brasileira, isto é, na União. Nesse cenário, a corrupção relacionada à tributação encontrou espaço para desenvolver-se, tornando-se um problema endêmico na Administração Pública.

Reformar as normas tributárias é a opção considerada pelo legislador e pela doutrina nacional para melhorar o sistema tributário. Constatou-se expressiva quantidade de propostas de emenda apresentadas ao Legislativo Federal desde o início da década de 1990. Essas PEC limitam-se à ideia de simplificação da tributação por meio da condensação de tributos, isto é, pela substituição de 4 ou 5 tipos por um único. Contudo, as divergências políticas e interesses

de grupos específicos impediram a aprovação de inúmeras proposições, muitas das quais se encontram em tramitação nas Casas Legislativas há anos.

Diagnosticou-se que a tramitação de uma PEC segue processo legislativo rigoroso por ser a Constituição Federal o fundamento de validade das demais normas existentes no ordenamento jurídico. Portanto, para manter a higidez desse arcabouço legal a Lei Maior não pode sofrer alterações facilmente.

Observou-se, portanto, que a demora na realização das mudanças é fruto dos diferentes interesses e do rigor exigido no processo legislativo de emenda ao texto da Constituição para manter a estabilidade da ordem constitucional. Todavia, a reforma tributária é necessária principalmente para aproximar as normas e reorganizá-las, eliminando os espaços existentes entre as disposições, que têm facilitado a prática da corrupção relacionada à tributação e causado problemas como a insegurança jurídica.

Apesar de existirem diplomas normativos disciplinando a questão da corrupção nas áreas do Direito Penal, Civil e Administrativo, verificou-se que na seara tributária não há mecanismos voltados ao combate àquela, ou seja, há lacunas que precisam ser preenchidas para que a Administração Tributária esteja dotada de instrumentos eficazes na prevenção e repressão a esse ilícito.

Identificou-se que a corrupção e a tributação estão relacionadas. A fraca tradição tributária no país e a ausência de mecanismos eficazes no combate à corrupção na tributação são pontos fracos que poderão ser corrigidos com a realização de uma reforma constitucional tributária à luz do princípio da anticorrupção.

O sentido do princípio da anticorrupção foi explorado e demonstrou-se sua existência na Constituição Federal, apontando a importância que a norma principiológica possui diante das demais disposições legais. A carga valorativa presente nos princípios norteia a valoração das condutas examinadas pelo julgador nos casos concretos, ou seja, o juízo de valor é formado a partir do conteúdo axiológico existente nos princípios.

Compreendeu-se que a reforma constitucional tributária deve ser feita à luz do princípio da anticorrupção para que a corrupção na tributação possa ser prevenida e reprimida por meio de mecanismos e instrumentos destinados a essa finalidade. O Brasil deve cumprir os compromissos que assumiu com as organizações internacionais, de combater a corrupção. A Lei n. 12.846/2013 é uma demonstração do interesse em honrar os acordos firmados, impondo às relações entre as pessoas jurídicas de direito privado e à Administração Pública uma legislação rigorosa.

No âmbito da tributação, seguir o modelo adotado pela Lei Anticorrupção Empresarial será benéfico para o país, através da realização de uma reforma tributária que possibilite a aproximação das normas para que as lacunas existentes sejam eliminadas, bem como contenha critérios objetivos de combate à corrupção na tributação.

Verificou-se que novas situações surgiram com a evolução da tecnologia, a globalização das atividades e a dinâmica social, muitas das quais não são abrangidas pelas normas tributárias existentes. A omissão legislativa diante disso tem implicado em desequilíbrio à separação dos Poderes com o crescimento do ativismo judicial. Portanto, não há dúvidas de que a reforma constitucional tributária é essencial para o país.

Identificou-se que existem propostas de reforma tributária em debate nas Casas Legislativas no âmbito federal. Porém, não se encontrou nas proposições analisadas o que se propôs no presente estudo, que é a realização de uma reforma constitucional tributária à luz do princípio da anticorrupção.

Há expectativa de ser aprovada a PEC 45/2019, visto que a tramitação desta está avançando no Congresso Nacional e conta com o apoio da maioria dos membros das respectivas Casas Legislativas. Entretanto, assim como as demais propostas avaliadas, o foco está na condensação de tributos visando à simplificação do sistema tributário nacional.

Não basta simplificar o sistema para que os princípios constitucionais tributários sejam cumpridos, tampouco para se obter segurança jurídica, se não forem propostas soluções para as lacunas nas normas tributárias que possibilitam a prática da corrupção. A ausência de estabilidade normativa somada à omissão do legislador, provocando ativismo judicial, resulta em desrespeito à Constituição Federal.

O princípio da anticorrupção como norteador de uma reforma constitucional tributária é essencial para a solidez da estrutura das normas. A corrupção na tributação poderá ser consideravelmente reduzida, uma vez que a Administração Tributária contará com mecanismos e instrumentos destinados à prevenção e repressão à prática do ilícito no âmbito do Direito Tributário.

REFERÊNCIAS

- AFONSO, José Roberto; JUNQUEIRA, Gabriel. **Tributação, Reforma e Federalismo: uma visão atual da América Latina.** Disponível em: <http://www.scielo.org.ar/img/revistas/daapge/n9/html/n9a07.htm>. Acesso em: 08 ago. 2018.
- ALMEIDA, Carlos Otávio Ferreira de. Compliance Cooperativo: uma nova realidade entre administração tributária e contribuintes. **Revista Direito Tributário Internacional Atual** do Instituto Brasileiro de Direito Tributário, n. 02, p. 58 – 82, 2017.
- AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro.** 20 ed.. São Paulo: Saraiva, 2014.
- ANDRADE, Jackeline Póvoas Santos de. O combate à corrupção no Brasil e a Lei n. 12.846/2013: a busca pela efetividade da lei e celeridade do processo de responsabilização através do Acordo de Leniência. **Revista Digital de Direito Administrativo**, v. 4, n. 1, 2017, p. 170-203. Disponível em: www.revistas.usp.br/rdda/article/download/120090/122698/. Acesso em: 06 fev. 2019.
- ARAÚJO, Carlos Roberto Vieira. **História do Pensamento Econômico: uma abordagem introdutória.** São Paulo: Atlas, 1995.
- ATALIBA, Geraldo. **Estudos e Pareceres de Direito Tributário III.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 1980.
- ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos.** 18 ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2018.
- AZEVEDO, Sérgio de; MELO, Marcus André. A política da reforma tributária: Federalismo e mudança Constitucional. **Revista Brasileira de Ciências Sociais.** V. 12, n. 35. São Paulo, fev. 1997. Disponível em: http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0102-69091997000300006 . Acesso em: 23 mai. 2018.
- BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro.** 11. ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2000.
- BARBOSA, Fernando de Holanda. Federalismo Fiscal, Eficiência e Equidade: uma proposta de reforma tributária. In BARBOSA, Fernando de Holanda (Coord.) - **Tributação na Economia Globalizada** (Debate sobre princípios e uma proposta de reforma tributária). São Paulo: Forma 3, 1999, pp. 221 – 349.
- BARBOSA, Larissa Friedrich Reinert. Reforma Tributária e Justiça Social. In SACHSIDA, Adolfo; SIMAS, Erich Endrillo Santos (Orgs.). **Reforma Tributária: Ipea – OAB/DF.** Rio de Janeiro: Ipea, OAB/DF, 2018, p. 79-94.
- BATISTA JUNIOR, Paulo Nogueira. Hiperinflação, ajuste fiscal e regressão monetária. In SZMRECSÁNYI, Tamás; SUZIGAN, Wilson (Orgs.). **História Econômica do Brasil Contemporâneo.** 2 ed. rev. São Paulo: Hucitec / Associação Brasileira de Pesquisadores em História Econômica / Editora da Universidade de São Paulo / Imprensa Oficial, 2002, p. 299-320.

BATISTI, Beatriz Miranda. **Compliance e Corrupção: análise de risco e prevenção nas empresas em face dos negócios públicos**. Curitiba: Juruá, 2017.

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

BERTONCINI, Mateus. Do Acordo de Leniência: comentários aos artigos 16 e 17. *In* CAMBI, Eduardo; GUARAGNI, Fábio André (Coords.). **Lei Anticorrupção: comentários à Lei 12.846/2013**. 1ª ed. São Paulo: Almedina, 2014, p. 189-220.

BRASIL. **Agência Câmara Notícias**. Conheça a tramitação de PECs. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/camaranoticias/noticias/70153.html>. Acesso em: 18 jun. 2019.

BRASIL. Ato Complementar nº 40, de 30 de dezembro de 1968. **Diário Oficial da União**. Brasília/DF, p. 11313, 31/12/1968, col.1. Disponível em: www.planalto.gov.br/ccivil_03/ACP/acp-40-68.htm. Acesso em: 08 mar. 2018.

BRASIL. Constituição dos Estados Unidos do Brasil (de 18 de setembro de 1946). **Diário Oficial da União**. Seção 1, p. 13059, 19/09/1946. Disponível em: www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm. Acesso em: 09 jan. 2018.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1967. **Diário Oficial da União**. Brasília/DF, Seção 1, p. 953, 24/01/1967. Disponível em: www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm. Acesso em: 11 jan. 2018.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. **Diário Oficial da União**. Brasília/DF, Seção 1, p. 1, 05/10/1988. Disponível em: www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao compilado.htm. Acesso em: 10 jan. 2018.

BRASIL. Constituição Política do Império do Brasil (de 25 de março de 1824). Outorgada pelo Imperador D. Pedro I, em 25/03/1824. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao24.htm. Acesso em: 05 fev. 2019.

BRASIL. Emenda Constitucional nº 1, de 17 de outubro de 1969. Edita o novo texto da Constituição Federal de 24 de janeiro de 1967. **Diário Oficial da União**. Brasília/DF, Seção 1, p. 8865, 20/10/1969. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc01-69.htm. Acesso em: 04 out. 2018.

BRASIL. Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965. Reforma do Sistema Tributário. **Diário Oficial da União**. Brasília/DF, Seção 1, p. 12375, 06/12/1965. Disponível em: www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc18-65.htm. Acesso em: 09 jan. 2018.

BRASIL. Emenda Constitucional nº 3, de 17 de março de 1993. Altera os arts. 40, 42, 102, 103, 150, 155, 156, 160, 167 da Constituição Federal. **Diário Oficial da União**. Brasília/DF, col. 1, p. 3209, 18/03/1993. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc03.htm. Acesso em: 05 jul. 2019.

BRASIL. Emenda Constitucional nº 12, de 15 de agosto de 1996. Outorga competência à União, para instituir contribuição provisória sobre movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira. **Diário Oficial da União**. Brasília/DF, col. 1, p. 15582, 16/08/1996. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc12.htm. Acesso em: 05 jul. 2019.

BRASIL. Emenda Constitucional nº 17, de 22 de novembro de 1997. Altera dispositivos dos arts. 71 e 72 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, introduzidos pela Emenda Constitucional de Revisão nº 1, de 1994. **Diário Oficial da União**. Brasília/DF, col. 1, p. 27481, 25/11/1997. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc17.htm. Acesso em: 05 jul. 2019.

BRASIL. Emenda Constitucional nº 29, de 13 de setembro de 2000. Altera dos arts. 34, 35, 156, 160, 167 e 198da Constituição Federal e acrescenta artigo ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, para assegurar os recursos mínimos para o financiamento das ações e serviços públicos de saúde. **Diário Oficial da União**. Brasília/DF, col. 1, p. 1, 14/09/2000. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc29.htm. Acesso em: 05 jul. 2019.

BRASIL. Emenda Constitucional nº 33, de 11 de dezembro de 2001. Altera os arts. 149, 155 e 177 da Constituição Federal. **Diário Oficial da União**. Brasília/DF, Seção 1, p. 15, 12/12/2001. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc33.htm. Acesso em: 08 jul. 2019.

BRASIL. Emenda Constitucional nº 37, de 12 de junho de 2002. Altera os arts. 100 e 156 da Constituição Federal e acrescenta os arts. 84, 85, 86, 87 e 88 ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. **Diário Oficial da União**. Brasília/DF, Seção 1, p. 1, 13/06/2002. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc37.htm. Acesso em: 08 jul. 2019.

BRASIL. Emenda Constitucional nº 39, de 19 de dezembro de 2002. Acrescenta o art. 149-A à Constituição Federal (Instituindo contribuição para custeio do serviço de iluminação pública nos Municípios e no Distrito Federal). **Diário Oficial da União**. Brasília/DF, Seção 1, p. 2, 20/12/2002. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc39.htm. Acesso em: 10 jul. 2019.

BRASIL. Emenda Constitucional nº 41, de 19 de dezembro de 2003. Modifica os arts. 37, 40, 42, 48, 96, 149 e 201 da Constituição Federal, revoga o inciso IX do § 3 do art. 142 da Constituição Federal e dispositivos da Emenda Constitucional nº 20, de 15 de dezembro de 1998, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**. Brasília/DF, Seção 1, p. 1, 31/12/2003. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc41.htm. Acesso em: 10 jul. 2019.

BRASIL. Emenda Constitucional n° 42, de 19 de dezembro de 2003. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. **Diário Oficial da União**. Brasília/DF, Seção 1, p. 3, 31/12/2003. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc42.htm. Acesso em: 04 jul. 2019.

BRASIL. Emenda Constitucional n° 44, de 30 de junho de 2004. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. **Diário Oficial da União**. Brasília/DF, 01/07/2004. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc44.htm. Acesso em: 04 jul. 2019.

BRASIL. Emenda Constitucional n° 55, de 20 de setembro de 2007. Altera o art. 159 da Constituição Federal, aumentando a entrega de recursos pela União ao Fundo de Participação dos Municípios. **Diário Oficial da União**. Brasília/DF, col. 3, p. 2, 21/09/2007. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc55.htm. Acesso em: 11 jul. 2019.

BRASIL. Emenda Constitucional n° 75, de 15 de outubro de 2013. Acrescenta a alínea e ao inciso VI do art. 150 da Constituição Federal, instituindo imunidade tributária sobre os fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham. **Diário Oficial da União**. Brasília/DF, col. 1, p. 5, 16/10/2013. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc75.htm. Acesso em: 11 jul. 2019.

BRASIL. Emenda Constitucional n° 84, de 02 de dezembro de 2014. Altera o art. 159 da Constituição Federal para aumentar a entrega de recursos pela União para o Fundo de Participação dos Municípios. **Diário Oficial da União**. Brasília/DF, Seção 1, p. 1, 03/12/2014. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc84.htm. Acesso em: 11 jul. 2019.

BRASIL. Emenda Constitucional n° 87, de 16 de abril de 2015. Altera o § 2° do art. 155 da Constituição Federal e inclui o art. 99 no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, para tratar da sistemática de cobrança do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação incidente sobre as operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado. **Diário Oficial da União**. Brasília/DF, Seção 1, p. 2, 17/04/2015. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc87.htm#art3. Acesso em: 12 jul. 2019.

BRASIL. Lei Complementar n. 101, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. **Diário Oficial da União**. Brasília/DF, col. 1, p. 1, 05/05/2000. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm. Acesso em: 13 mar. 2019.

BRASIL. Lei n. 4.729, de 14 de julho de 1965. Define o crime de sonegação fiscal e dá outras providências. **Diário Oficial da União**. Brasília/DF, col. 1, p. 6745, 19/07/1965. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-1969/L4729.htm. Acesso em: 07 mar. 2019.

BRASIL. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial da União**. Brasília/DF, col. 1, p. 12452, 27/10/1966. Disponível em: www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm. Acesso em: 12 jan. 2018.

BRASIL. Lei n. 8.137, de 27 de dezembro de 1990. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**. Brasília/DF, col. 2, p. 25534, 27/12/1990. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8137.htm. Acesso em: 07 mar. 2019.

BRASIL. Lei n. 12.846, de 1º de agosto de 2013. Dispõe sobre a responsabilização administrativa e civil das pessoas jurídicas pela prática de atos contra a administração pública, nacional ou estrangeira, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**. Brasília/DF, col. 2, p. 1, 02/08/2013. Disponível em: www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2011-2014/2013/lei/112846.htm. Acesso em: 14 jan. 2018.

BRASIL. Decreto-Lei n. 406, de 31 de dezembro de 1968. Estabelece normas gerais de direito financeiro, aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**. Brasília/DF, col. 3, p. 11314, 31/12/1968. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/De10406compilado.htm#art14. Acesso em: 02 jul. 2019.

BRASIL. Decreto n. 3.678, de 30 de novembro de 2000. Promulga a Convenção sobre o Combate da Corrupção de Funcionários Públicos Estrangeiros em Transações Comerciais Internacionais. **Diário Oficial da União**. Brasília/DF, col. 2, p. 3, 01/12/2000. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D3678.htm. Acesso em: 05 fev. 2019.

BRASIL. Decreto n. 4.410, de 07 de outubro de 2002. Promulga a Convenção Interamericana contra a Corrupção, de 29 de março de 1996. **Diário Oficial da União**. Brasília/DF, col. 1, p. 1, 08/10/2002. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/2002/D4410a.htm. Acesso em: 05 fev. 2019.

BRASIL. Medida Provisória nº 703, de 18 de dezembro de 2015. Altera a Lei nº 12.846, de 1º de agosto de 2013, para dispor sobre acordos de leniência. **Diário Oficial da União**. Brasília/DF, Seção 1, p. 2, 21/12/2015. Disponível em: <http://www2.camara.leg.br/legin/fed/medpro/2015/medidaprovisoria-703-18-dezembro-2015-782125-exposicaodemotivos-149094-pe.html>. Acesso em: 12 fev. 2019.

BRASIL. **Portal da Câmara dos Deputados**. Empresário sugere dois novos impostos em substituição a nove existentes. Disponível em: <http://www2.camara.leg.br/camaranoticias/noticias/ECONOMIA/494100-EMPRESARIO-SUGERE-DOIS-NOVOS-IMPOSTOS-EM-SUBSTITUICAO-A-NOVE-EXISTENTES.html>. Acesso em: 06 dez. 2018.

BRASIL. Proposta de Emenda à Constituição – PEC 110/1992. Altera dispositivos da Constituição Federal. Brasília, DF, 20 mai. 1992. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=14396>. Acesso em: 13 fev. 2019.

BRASIL. Proposta de Emenda à Constituição – PEC 38/1995. Acrescenta parágrafo ao artigo 14 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. Brasília, DF, 08 jun. 1995. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/18557>. Acesso em: 08 mar. 2019.

BRASIL. Proposta de Emenda à Constituição – PEC 46/1995. Modifica o Sistema Tributário Nacional, o financiamento da Seguridade Social, estabelece normas de transição e dá outras providências (Capítulo I, do Título VI, art. 195 e outros dispositivos correlatos, da Constituição Federal). Brasília, DF, 04 abr. 1995. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=14300>. Acesso em: 13 fev. 2019.

BRASIL. Proposta de Emenda à Constituição – PEC 175/1995. Altera o Capítulo do Sistema Tributário Nacional. Brasília, DF, 23 ago. 1995. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=14498>. Acesso em: 06 mar. 2019.

BRASIL. Proposta de Emenda à Constituição – PEC 41-A/2003. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Brasília, DF, 30 abr. 2003. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=113717>. Acesso em: 07 mar. 2019.

BRASIL. Proposta de Emenda à Constituição – PEC 293/2004. Câmara dos Deputados: Brasília, 23 jun. 2004. Disponível em: <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=259094>. Acesso em: 05 set. 2018.

BRASIL. Proposta de Emenda à Constituição – PEC 31/2007. Altera o Sistema Tributário Nacional, unifica a legislação do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, dentre outras providências. Brasília, DF, 09 abr. 2007. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=347421>. Acesso em: 07 mar. 2019.

BRASIL. Proposta de Emenda à Constituição – PEC 233/2008. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Brasília, DF, 28 fev. 2008. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=384954>. Acesso em: 13 fev. 2019.

BRASIL. Proposta de Emenda à Constituição – PEC 45/2019. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Brasília, DF, 03 abr. 2019. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2196833>. Acesso em: 12 jun. 2019.

BRASIL. Polícia Federal. PF deflagra 6ª fase da Operação Zelotes. **Agência Notícias**. Brasília/DF, 25/02/2016. Disponível em: <http://www.pf.gov.br/agencia/noticias/2016/02/pf-deflagra-6a-fase-da-operacao-zelotes>. Acesso em: 31 jul. 2019.

BRASIL. Requerimento n. 9/2018. Câmara dos Deputados: Brasília, 05 jul. 2018. Disponível em: <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2181250>. Acesso em: 05 set. 2018.

BRASIL. Senado Federal. Projeto de Lei do Senado – PLS n. 173 de 1989. Institui o novo Código Tributário Nacional. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/28959>. Acesso em: 08 mai. 2019.

BRASIL. Senado Federal. Proposta de Emenda à Constituição – PEC 57/2016. Brasília, 08 nov. 2016. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=3609535&ts=1548960327072&disposition=inline>. Acesso em: 28 fev. 2019.

BRASIL. Senado Federal. Subcomissão Permanente de Avaliação do Sistema Tributário Nacional – CAESTN. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/99808>. Acesso em: 04 jul. 2019.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Embargos de Divergência em Recurso Especial 1517492/PR. Relator Ministro OG Fernandes. S1 – Primeira Seção. Dj. 08 set. 2017. DJe. 01 fev. 2018. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?livre=TRIBUTA%C7%C3O+E+REDU%C7%C3O+DAS+DESIGUALDADES+SOCIAIS&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO&p=true>. Acesso em: 17 abr. 2019

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 604151/RS. Relator Ministro José Delgado. T1 – Primeira Turma. Dj. 25 abr. 2006. DJe. 08 jun. 2006. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?livre=ANTICORRUP%C7%C3O&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO&p=true>. Acesso em: 17 abr. 2019.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 1122387/DF. Relator Ministro Luiz Fux. S1 – Primeira Seção. Dj. 25 ago. 2010. DJe. 10 set. 2010. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?livre=LACUNAS+NO+DIREITO+TRIBUT%C1RIO&repetitivos=REPETITIVOS&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO&p=true>. Acesso em: 17 abr. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Cautelar n. 3.087 MC-QO/MG. Autor: Prefeito do Município de Belo Horizonte. Réu: Ministério Público do Estado de Minas Gerais. Relator Ministro Ayres Britto. Segunda Turma. Julg. 27 mar. 2012. DJe. 21 jun. 2012. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=2202349>. Acesso em: 10 jul. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Habeas Corpus n. 106152/MS. Relator Ministra Rosa Weber. 29 mar. 2016. Informativo STF n. 819. Disponível em: <http://stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo819.htm#HC:%20den%C3%BA>

[cias%20an%C3%B4nimas%20e%20lan%C3%A7amento%20definitivo%20-%201.](#) Acesso em: 11 jun. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. A utilização da colaboração premiada no âmbito civil, em ação pública por ato de improbidade administrativa movida pelo Ministério Público em face do princípio da legalidade (CF, art. 5º, II), da imprescritibilidade do ressarcimento ao erário (CF, art. 37, §§ 4º e 5º) e da legitimidade concorrente para a propositura da ação (CF, art. 129, § 1º). Plenário Virtual. Ministro Alexandre de Moraes. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/verPronunciamento.asp?pronunciamento=8048481>. Acesso em: 01 ago. 2019.

BONELLI, Regis. De volta para o futuro: continuidade e mudança no Brasil dos anos 1940 ao presente. In VELLOSO, João Paulo dos Reis; ALBUQUERQUE, Roberto Cavalcanti de (Coords.). **Brasil, um país do futuro?** Rio de Janeiro: José Olympio, 2006, p. 55 – 90.

CAMBI, Eduardo; GUARAGNI, Fábio André; BERTONCINI, Mateus E. S. N.; *et al.* **Lei Anticorrupção:** comentários à Lei 12.846/2013. In CAMBI, Eduardo; GUARAGNI, Fábio André (Coords.). São Paulo: Almedina, 2014.

CÂMARA DOS DEPUTADOS. Relator da Reforma Tributária apresenta os principais pontos da proposta. **Agência Câmara**, notícias, 22/08/2017. Disponível em: <http://www2.camara.leg.br/camaranoticias/noticias/ECONOMIA/541571-RELATOR-DA-REFORMA-TRIBUTARIA-APRESENTA-OS-PRINCIPAIS-PONTOS-DA-PROPOSTA.html>. Acesso em: 14 fev. 2019.

CLAYTON, Mona. Entendendo os desafios de Compliance no Brasil: um olhar estrangeiro sobre a evolução do Compliance anticorrupção em um país emergente. In DEL DEBBIO, Alessandra; MAEDA, Bruno Carneiro; AYRES, Carlos Henrique da Silva (Coords.). **Temas de Anticorrupção e Compliance.** Rio de Janeiro: Elsevier, 2013, p. 149-166.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário.** 29. ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2013.

CARVALHO, Cristiano. Análise Econômica da Tributação. In TIMM, Luciano Benetti (Org.). **Direito e Economia no Brasil.** 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2014, p. 246-265.

CARVALHO, Paulo de Barros. O sobreprincípio da segurança jurídica e a revogação de normas tributárias. In: RIBEIRO, Maria de Fátima; VITA, Jonathan Barros (Orgs.). **Segurança jurídica:** novos paradigmas das relações empresariais e econômicas. São Paulo: Arte & Ciência, 2014, p. 303-346.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro.** 14. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

DAIN, Sulamis. Visões Equivocadas de uma reforma prematura. In AFFONSO, Rui de Brito Álvares; SILVA, Pedro Luiz Barros (Orgs.). **Reforma Tributária e federação.** São Paulo: FUNDAP: UNESP, 1995. Págs. 43 – 74.

DAIN, Sulamis. Experiência Internacional e especificidade brasileira. In AFFONSO, Rui de Brito Álvares; SILVA, Pedro Luiz Barros (Orgs). **Reforma Tributária e federação**. São Paulo: FUNDAP: UNESP, 1995, p. 21-41.

DE SPEVILLE, Bertrand. **Superando a corrupção**: os fundamentos. Trad. Henrique Flory. São Paulo: Arte & Ciência, 2011.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 27. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

DIPP, Gilson; CASTILHO, Manoel L. Volkmer de. **Comentários sobre a Lei Anticorrupção**. São Paulo: Saraiva, 2016.

FAUSTO, Boris; FAUSTO, Sergio. Brasil: país do futuro? In VELLOSO, João Paulo dos Reis; ALBUQUERQUE, Roberto Cavalcanti de (Coords.). **Brasil: um país do futuro?** Rio de Janeiro: José Olympio, 2006, p. 91-118.

FEDERAÇÃO DAS INDÚSTRIAS DO ESTADO DE SÃO PAULO – FIESP. Pesquisa da Fiesp mostra tributação como principal entrave à competitividade da indústria. **Agência Indusnet Fiesp**, 26 nov. 2018. Disponível em: <https://www.fiesp.com.br/noticias/pesquisa-da-fiesp-mostra-tributacao-como-principal-entrave-a-competitividade-da-industria/>. Acesso em: 06 dez. 2018.

FERREIRA, Alexandre Henrique Salema. O necessário combate à corrupção na seara tributária. **Revista Jus Navigandi**, Teresina/PI, ano 12, n. 1353, 16 mar. 2007. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/9607>. Acesso em: 26 mar. 2019.

FERREIRA, Roberto Nogueira. **A reforma essencial II**: Reforma Tributária – esqueçam a reforma tributária [uma análise independente sob a ótica empresarial, dos debates tributários pós 2002]. Brasília: Senac – DF, 2016.

FERREIRA FILHO, Adelino Borges; AMARAL, Ana Cláudia Corrêa Zuin Mattos do. Análise econômica do acordo de leniência na Lei Anticorrupção da pessoa jurídica. **Revista Argumentum** – RA, Marília/SP, v. 19, n. 03, set. – dez. 2018, p. 845-861. Disponível em: <http://ojs.unimar.br/index.php/revistaargumentum/article/view/618/326>. Acesso em: 11 jun. 2019.

FIGUERÔA, Teresinha Vieira Alves. O instituto da decadência aplicado ao ICMS. In: FEITOSA, Raymundo Juliano Rego; QUEIROZ, Mary Elbe (Orgs.). **Temas Atuais de Direito Tributário**. V. II. Recife: ESAF, 2003, p. 231-280.

FRANÇA, Felipe. A história da corrupção: um breve apanhado sobre as origens desse mal que aflige o país. In LAMACHIA, Cláudio; PETRARCA, Carolina (Orgs.). **Compliance**: essência e efetividade. Brasília: OAB, Conselho Federal, 2018, p. 29-35.

GAMA, Evandro Costa. A reforma tributária e a autonomia financeira das entidades subnacionais. In CONTI, José Maurício (Org.). **Federalismo Fiscal**. Barueri, SP: Manole, 2004, p. 139-162.

GARCIA, Emerson. A corrupção: uma visão jurídico-sociológica. **Revista de Direito Administrativo**, n. 233, Rio de Janeiro, jul./set. 2003, p. 103-139. Disponível em:

<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/download/45445/44994>. Acesso em: 06 fev. 2019.

GARCIA, Emerson. **Repressão à Corrupção no Brasil: entre realidade e utopia**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011.

GILIOLI, Juliana. A “guerra fiscal” e a proteção da confiança. *In*: RIBEIRO, Maria de Fátima; VITA, Jonathan Barros (Orgs.). **Segurança jurídica: novos paradigmas das relações empresariais e econômicas**. São Paulo: Arte & Ciência, 2014, p. 159-186.

GIROLDO, Camila Nayara; BASSOLI, Marlene Kempfer. Autonomia municipal e o federalismo fiscal brasileiro. **Revista de Direito Público**, Londrina, v. 7, n. 3, p. 3-20, set./dez. 2012. Disponível em: <http://www.uel.br/revistas/uel/index.php/direitopub/article/view/12846>. Acesso em: 30 ago. 2018.

GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988: interpretação e crítica**. 14. ed. rev. e atual.. São Paulo: Malheiros, 2010.

GRECO FILHO, Vicente. O combate à corrupção e a Lei de responsabilidade de pessoas jurídicas (Lei nº 12.846, de 1º de agosto de 2013). **Revista Jurídica ESMP-SP**, v. 9, 2016, p. 15-30. Disponível em: http://www.esmp.sp.gov.br/revista_esmp/index.php/RJESMPSP/article/download/299/140. Acesso em: 19 fev. 2019.

GUIMARÃES, Rodrigo Régner Chemim. Da Responsabilização Administrativa: comentários aos artigos 6º e 7º. *In* CAMBI, Eduardo; GUARAGNI, Fábio André (Coords.). **Lei Anticorrupção: comentários à Lei 12.846/2013**. São Paulo: Almedina, 2014, p. 137-161.

GUTIERREZ, Miguel Delgado. Repartição de receitas tributárias: a repartição das fontes de receita. Receitas Originárias e Derivadas. A distribuição da competência tributária. *In* CONTI, José Maurício (Org.). **Federalismo Fiscal**. Barueri, SP: Manole, 2004, p. 33-66.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. Ativismo x Garantismo Judicial em matéria tributária – limites e possibilidades. **Revista Jurídica Luso-Brasileira – RJLB**, ano 1, n. 04, 2015, p. 111-150. Disponível em: http://www.cidp.pt/revistas/rjlb/2015/4/2015_04_0111_0150.pdf. Acesso em: 30 jul. 2019.

HABLE, José. O sistema tributário nacional nos cinquenta anos do Código Tributário Nacional e os sobreprincípios da segurança jurídica e da justiça fiscal. *In* SACHSIDA, Adolfo; SIMAS, Erich Endrillo Santos (Orgs.). **Reforma Tributária: Ipea – OAB/DF**. Rio de Janeiro: Ipea, OAB/DF, 2018, p. 23-59.

HARADA, Kyioshi. **Apresentação do anteprojeto de atualização do CTN**. 05 mai. 2017. Disponível em: <http://www.haradaadvogados.com.br/apresentacao-do-anteprojeto-de-atualizacao-do-ctn/>. Acesso em: 29 abr. 2019.

HARADA, Kyioshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 26. ed. rev., atual. e ampl.. São Paulo: Atlas, 2017.

ICHIRAHARA, Yoshiaki. **Direito Tributário**. 18. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

JANCZESKI, Célio Armando. Crimes Fiscais: tipo e elementos. In PEIXOTO, Marcelo Magalhães; ELALI, André; SANT'ANNA, Carlos Soares (Coords.). **Direito Penal Tributário**. São Paulo: MP, 2005, p. 67 – 85.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. **Reflexões sobre a Arquitetura do Direito Tributário**. 3. ed.. Belém/PA: CEJUP, 1991.

JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de Direito Administrativo**. 5. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2010.

KIPPER, Tatiane. As práticas corruptivas na isenção de tributos. XIII Seminário Internacional Demandas Sociais e Políticas Públicas na Sociedade Contemporânea & IX Mostra Internacional de Trabalhos Científicos. **Anais**. Disponível em: <https://online.unisc.br/acadnet/anais/index.php/sidspp/article/view/16121/4012>. Acesso em: 20 fev. 2018.

LAGO, Luiz Aranha Corrêa do. A retomada do crescimento e as distorções do “milagre”: 1967-1973. In **A ordem do progresso**: cem anos de política econômica republicana, 1889-1989. Rio de Janeiro: Campus, 1997, p. 233-294.

LAMOUNIER, Bolívar. Brasil, país de vários futuros. In VELLOSO, João Paulo dos Reis; ALBUQUERQUE, Roberto Cavalcanti de (Coords.). **Brasil, um país do futuro?** Rio de Janeiro: José Olympio, 2006, p. 28 – 54.

LIMA, Edilberto Carlos Pontes. **Reforma Tributária no Brasil**: entre o ideal e o possível. Brasília/DF: IPEA, 1999.

MACHADO, Kaline Pacífico de Britto. A aplicação do princípio da solidariedade social no Brasil, sob a ótica de John Rawls. **Olhares Plurais – Revista Eletrônica Multidisciplinar**, v. 02, n. 09, 2013, p. 33-50. Disponível em: <http://revista.seune.edu.br/index.php/op/article/view/103>. Acesso em: 14 mai. 2019.

MARINHO, Rayssa Vieira Henriques. Análise da emenda constitucional nº 75/2013: a imunidade tributária dos fonogramas e videofonogramas musicais. **Revista Âmbito Jurídico**, n. 166, nov. 2017. Disponível em: <https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-tributario/analise-da-emenda-constitucional-n-75-2013-a-imunidade-tributaria-dos-fonogramas-e-videofonogramas-musicais/>. Acesso em: 11 jul. 2019.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Tributação e corrupção. **Jornal do Brasil**, 28/07/2005, p. A11. Disponível em: <http://www.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/63293/noticia.htm?seuqence=1>. Acesso em: 20 fev. 2018.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Uma teoria sobre a sanção tributária. In PEIXOTO, Marcelo Magalhães; ELALI, André; SANT'ANNA, Carlos Soares (Coords.). **Direito Penal Tributário**. São Paulo: MP, 2005, p. 199 – 209.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Sistema Tributário na Constituição de 1988**. 5. ed.. rev. e atual.. São Paulo: Saraiva, 1998.

MENDONÇA, Gracie Maria Fernandes. A relação entre segurança jurídica e compliance para a retomada do crescimento econômico. *In*: LAMACHIA, Claudio; PETRARCA, Carolina (Orgs.). **Compliance: essência e efetividade**. Brasília: OAB, Conselho Federal, 2018, p. 23-37.

MENDONÇA, Maria Lirida Calou de Araújo e; MEZZARROBA, Orides. Tributação Extrafiscal, Direitos Humanos e Práticas Emancipatórias. *In* MENDONÇA, Maria Lirida Calou de Araújo e (Coord.). **Direito Constitucional Tributário Contemporâneo**. Florianópolis: Conceito Editorial, 2013, p. 229-251.

MIRANDA, Maria Cristina S. O poder de tributar do Estado e as liminares em mandado de segurança. *In*: FEITOSA, Raymundo Juliano Rego; QUEIROZ, Mary Elbe (Orgs.). **Temas Atuais de Direito Tributário**. V. II. Recife: ESAF, 2003, p. 69-103.

MOHALLEM, Michael Freitas, BRANDÃO, Bruno; OLIVEIRA, Isabel Cristina Veloso de, et al. **Novas Medidas contra a corrupção**. Rio de Janeiro: FGV, 2018. Disponível em: http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/23949/NovasMedidascontraCorrupcao%CC%A7a%CC%83o_Completo.pdf?sequence=10&isAllowed=y. Acesso em: 05 fev. 2019.

MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 28. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

MUNHOZ, Dércio Garcia. Inflação brasileira: de aliado a inimigo mortal. *In* SZMRECSÁNYI, Tamás; SUZIGAN, Wilson (Orgs.). **História Econômica do Brasil Contemporâneo**. 2. ed. rev. São Paulo: Hucitec / Associação Brasileira de Pesquisadores em História Econômica / Editora da Universidade de São Paulo / Imprensa Oficial, 2002, p. 267-298.

NOTARI, Márcio Bonini. Apontamentos para uma teoria da corrupção: uma análise a partir do patrimonialismo e da antropologia política. **Revista Eletrônica do Mestrado em Direito da UFAL**, v. 8, n. 1, 2017, p. 30-47. Disponível em: <http://www.seer.ufal.br/index.php/rmdufal/article/view/3244/2768>. Acesso em: 28 jan. 2019.

NUCCI, Guilherme de Souza. **Corrupção e Anticorrupção**. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

OLIVEIRA, Dyogo; LOZARDO, Ernesto; SACHSIDA, Adolfo; YWATA, Alexandre. Uma proposta de tributação bifásica: simplificação, agilidade e diminuição do contencioso tributário. *In* SACHSIDA, Adolfo; SIMAS, Erich Endrillo Santos (Orgs.). **Reforma Tributária: Ipea – OAB/DF**. Rio de Janeiro: Ipea, OAB/DF, 2018, p. 11-21.

OLIVEIRA, Emerson Ademir Borges de; ROSSIGNOLI, Marisa. Federalismo Fiscal no Brasil: da Teoria Federalista à Crise Econômica. **Revista Jurídica**, v. 01, n° 54, Curitiba, 2019, p. 395-424. Disponível em: <http://revista.unicuritiba.edu.br/index.php/RevJur/article/view/3315/371371807>. Acesso em: 12 abr. 2019.

OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. **Crise, Reforma e Desordem do Sistema Tributário Nacional**. Campinas/SP: UNICAMP, 1995.

OLIVEIRA, Gesner; ALVES, Alaôr Caffé; FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. O triângulo perverso da corrupção: corrupção razoável, monopólio e corrupção necessária. In Tercio Sampaio Ferraz Junior, Calixto Salomão Filho, Fabio Nusdeo – Orgs. **Poder Econômico: direito, pobreza, violência, corrupção**. Barueri, SP: Manole, 2009, p. 165-172.

OLIVEIRA, Rafael Carvalho Rezende; NEVES, Daniel Amorim Assumpção. O sistema brasileiro de combate à corrupção e a Lei nº 12.846/2013 (Lei Anticorrupção). **Revista Brasileira de Direito Público**. Belo Horizonte, ano 12, n. 44, p. 9-21, jan./mar. 2014. Disponível em: <http://www.editoraforum.com.br/wp-content/uploads/2015/10/sistema-brasileiro-combate-corrupcao.pdf>. Acesso em: 14 mai. 2018.

OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Responsabilidade Fiscal**. 2 ed. rev. São Paulo: RT, 2002.

ORAIR, Rodrigo; GOBETTI, Sérgio. Reforma Tributária: princípios norteadores e propostas para debate. **Revista Desafios da Nação**, v. 2, capítulo 17, 2018, p. 47-73. Disponível em: http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/livros/livros/180413_desafios_da_nacao_artigos_vol2_cap17.pdf. Acesso em: 10 ago. 2018.

PAES, Nelson Leitão. Reforma Tributária – os efeitos macroeconômicos e setoriais da PEC 233/2008. In **Est. Econ.**, São Paulo, v. 41, n. 2, p. 487-512, abr./jun. 2011. Disponível em: <http://www.scielo.br/pdf/ee/v41n2/a11v41n2.pdf>. Acesso em: 08 ago. 2018.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 8 ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

PETRELLUZZI, Marco Vinício; RIZEK JUNIOR, Rubens Naman. **Lei Anticorrupção: origens, comentários e análise da legislação correlata**. São Paulo: Saraiva, 2014.

PIANCASTELLI, Marcelo; BOUERI, Rogério; LIMA, Edilberto Pontes. Descentralização fiscal, harmonização tributária e relações intergovernamentais: como distintas federações reagem aos desafios da globalização. In Fernando Rezende (Coord). **Desafios do Federalismo Fiscal**. Rio de Janeiro: FGV, 2006, p. 25-82.

PORFÍRIO JÚNIOR, Nelson de Freitas. Federalismo, tipos de Estado e conceito de Estado Federal. In CONTI, José Maurício (Org.). **Federalismo Fiscal**. Barueri, SP: Manole, 2004, p. 1-13.

QUADROS, Waldemir Luis de. A tributação indireta no Brasil. In AFFONSO, Rui de Britto Álvares; SILVA, Pedro Luiz Barros (Orgs.). **Reforma Tributária e Federação**. Federalismo no Brasil. São Paulo: Fundap, 1995, p. 75-96.

REALE, Miguel. **Filosofia do Direito**. 20. ed. 2002. 11 tiragem. São Paulo: Saraiva, 2013.

RESENDE, André Lara. Estabilização e Reforma: 1964-1967. In ABREU, Marcelo de Paiva (Org.). **A ordem do progresso: cem anos de política econômica republicana, 1889-1989**. Rio de Janeiro: Campus, 1997, p. 213-231.

REZENDE, Fernando. Brasil: conflitos federativos e reforma tributária. In REZENDE, Fernando (Coord.). **Desafios do Federalismo Fiscal**. Rio de Janeiro: FGV, 2006, p. 83-114.

REZENDE, Fernando. Federalismo Fiscal e Gestão Pública. *In* DE NEGRI, João Alberto; ARAÚJO, Bruno César; BACELETTE, Ricardo (Orgs.). **Revista Desafios da Nação**, artigos de apoio, v. 1. Brasília: Ipea, 2018, p. 203-228.

REZENDE, Fernando. **Federalismo Fiscal**: novo papel para Estados e Municípios. Jul. 1997.

REZENDE, Fernando. **Propostas de Reforma do Sistema Tributário Nacional**. Texto para discussão n. 420. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – IPEA. Brasília, maio de 1996. Disponível em: http://www.portalfederativo.gov.br/biblioteca-federativa/estudos/td_0420.pdf. Acesso em: 18 jul. 2019.

REZENDE, Fernando. Os desafios do federalismo fiscal. *In* REZENDE, Fernando (Coord.). **Desafios do Federalismo Fiscal**. Rio de Janeiro: FGV, 2006, p. 11-23.

REZENDE, Fernando; AFONSO, José Roberto. 50 anos da Reforma Tributária Nacional: origens e lições. *In*: REZENDE, Fernando; AFONSO, José Roberto (Orgs.). **50 anos da Reforma Tributária Nacional**: origens e lições. Rio de Janeiro: FGV, 2014.

RIBAS, Lídia Maria L. R.; RIBEIRO, Maria de Fátima. Segurança Jurídica: o processo administrativo tributário e a proteção da confiança. *In*: RIBEIRO, Maria de Fátima; VITA, Jonathan Barros (Orgs.). **Segurança jurídica**: novos paradigmas das relações empresariais e econômicas. São Paulo: Arte & Ciência, 2014, p. 187-213.

RIBAS JUNIOR, Salomão. **Corrupção pública e privada**: quatro aspectos: ética no serviço público, contratos, financiamento eleitoral e controle. Belo Horizonte/MG: Fórum, 2014.

RIBEIRO, Sheila Maria Reis. Reforma do aparelho de Estado no Brasil: uma comparação entre as propostas dos anos 60 e 90. VII Congresso Internacional del CLAD sobre la Reforma del Estado y de la Administración Pública. **Anais**. Lisboa, Portugal, 8-11 oct. 2002, p. 1 – 21.

RITT, Caroline Fockink; OLIVEIRA, Chaiene Meira de. Lei Anticorrupção Brasileira: a importância da efetiva aplicação dos acordos de leniência, tutelas à efetivação de direitos públicos incondicionados, patologias corruptivas e interesses públicos indisponíveis. *In*: LEAL, Rogério Gesta; GAVIÃO FILHO, Anízio Pires (Orgs.). Seminário Internacional Tutelas à Efetivação de Direitos Indisponíveis. **Anais**. Porto Alegre: FMP, 2017, p. 431-453. Disponível em: <https://www.fmp.edu.br/wp-content/uploads/2018/01/3-EBOOK-seminario-internacional.pdf#page=89>. Acesso em: 28 jan. 2019.

SÃO PAULO. **Secretaria da Fazenda do Estado**. Operação Olho de Hórus desmantela esquema de fraude de R\$ 45 milhões. Disponível em: <https://portal.fazenda.sp.gov.br/Noticias/Paginas/Opera%C3%A7%C3%A3o-Olho-de-H%C3%B3rus-desmantela--esquema-de-fraude-de-R%-45-milh%C3%B5es.aspx>. Acesso em: 31 jul. 2019.

SIMAS, Erich Endrillo Santos. Reforma Tributária: precisamos de um recall imediato. *In* Adolfo Sachsida, Erich Endrillo Santos Simas (Orgs.). **Reforma Tributária**: Ipea – OAB/DF. Rio de Janeiro: Ipea, OAB/DF, 2018, p. 61-69.

SINGER, Paul. **A crise do “milagre”**. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1989.

SIQUEIRA, Marcelo Rodrigues de; MOTA, Raquel Gonçalves. A medida da desigualdade tributária. **Argumentum – Revista de Direito**, n. 13, 2012, UNIMAR, p. 117-143. Disponível em: <http://ojs.unimar.br/index.php/revistaargumentum/article/view/1088/682>. Acesso em: 11 jun. 2019.

SOUSA, Rubens Gomes de; ATALIBA, Geraldo; CARVALHO, Paulo de Barros. **Comentários ao Código Tributário Nacional**: parte geral. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1985.

SOUZA, Carlos Aurélio Mota de. **Segurança Jurídica e Jurisprudência**: um enfoque filosófico-jurídico. São Paulo: LTr, 1996.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Segurança Jurídica e Normas Tributárias Indutoras. In Maria de Fátima Ribeiro (Coord.) – **Direito Tributário e Segurança Jurídica**. São Paulo: MP, 2008, pp. 117-146.

TAVARES, André Ramos. **Curso de Direito Constitucional**. 10. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2012.

TEACHOUT, Zephyr. The Anti-Corruption Principle. **Cornell Law Review**. V. 94. Jan. 2009. P. 341 – 414. Disponível em: <http://scholarship.law.cornell.edu/clr/vol94/iss2/8>. Acesso em: 26 out. 2017.

TORRES, David; CAVALCANTI, Carlos Eduardo Gonçalves; AMORIM, Luiz Antonio Moroni, et al. **Revelando o Sistema Tributário Brasileiro**. São Paulo: SINAESP, 2003.

TORRES, Heleno Taveira. O princípio de proteção da confiança legítima no Direito Tributário. In: RIBEIRO, Maria de Fátima; VITA, Jonathan Barros (Orgs.). **Segurança Jurídica**: novos paradigmas das relações empresariais e econômicas. São Paulo: Arte & Ciência, 2014, p. 79-125.

TRANSPARÊNCIA INTERNACIONAL. Disponível em: <https://transparenciainternacional.org.br/quem-somos/perguntas-frequentes/>. Acesso em: 06 fev. 2019.

VERÍSSIMO, Carla. **Compliance**: incentivo à adoção de medidas anticorrupção. São Paulo: Saraiva, 2017.

ZANOTI, Luiz Antonio Ramalho; RIBEIRO, Maria de Fátima. O tributo como fator de geração da Justiça Fiscal e do bem-estar social. **Argumentum – Revista de Direito**, n. 6, 2006, UNIMAR, p. 59-80. Disponível em: <http://ojs.unimar.br/index.php/revistaargumentum/article/view/733/385>. Acesso em: 11 jun. 2019.

ZUGMAN, Daniel Leib. Reflexões sobre as possíveis razões para não ocorrer uma reforma tributária no Brasil. In **Revista Direito GV**. São Paulo, v. 12, n. 3, p. 610-631, set./dez. 2016. Disponível em: <http://www.scielo.br/pdf/rdgv/v12n3/1808-2432-rdgv-12-03-0610.pdf>. Acesso em: 08 ago. 2018.