



PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO

ANAÍS MARIA FERREIRA DE ARAÚJO

**A POSSIBILIDADE DE O ESTADO DEMOCRÁTICO DE
DIREITO SER FINANCIADO ATRAVÉS DA TRIBUTAÇÃO DO
ILÍCITO DO CONTRIBUINTE**

Recife

2022

FACULDADE DAMAS DA INSTRUÇÃO CRISTÃ
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO

ANAÍS MARIA FERREIRA DE ARAÚJO

A POSSIBILIDADE DE O ESTADO DEMOCRÁTICO DE
DIREITO SER FINANCIADO ATRAVÉS DA TRIBUTAÇÃO DO
ILÍCITO DO CONTRIBUINTE

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-graduação em Direito como requisito parcial para a obtenção do título de **Mestre em Direito**.

Área de concentração: **História do Pensamento Jurídico**

Linha de pesquisa: **Direitos Fundamentais**

Orientador: Prof. Dr. Ricardo Freitas

Coorientador: Jorge André de Carvalho Mendonça

Recife
2022

RESUMO

A presente dissertação tem por objetivo analisar a possibilidade de o Estado Democrático de Direito ser financiado através de valores auferidos do ilícito, por meio da tributação realizada pelo contribuinte através de condutas ilícitas. Em caso de ciência do Estado, haveria alguma irregularidade na esfera jurídica, seja na área tributária, penal ou até mesmo no direito administrativo? No contexto deste tema também é de extrema importância estudar os princípios da administração pública. Nessa linha, para pesquisar as implicações jurídicas de o Estado ter ciência de que aquele tributo gerado, pelo fato gerador, através de conduta ilícita, avaliando se o Estado Democrático de Direito realizou alguma ilegalidade, abordaremos especialmente o princípio da moralidade, mas sob uma perspectiva exclusivamente jurídica, sem adentrar, dentro do possível, em seus aspectos filosóficos. O tema suscitado abraça diversos ramos do direito, dentre eles o tributário, tributário penal, constitucional e o administrativo, por meio de uma apreciação transdisciplinar atualmente tão importante. Como dito, trazemos, sobretudo, uma reflexão dogmática sobre a própria essência do significado jurídico da moralidade, prevista constitucionalmente. Há momentos em que o texto de uma norma elucida atos que são legais e amorais e vice-versa.

Palavras- chave: Financiamento do Estado Social. Tributação do ilícito. Contribuinte.

ABSTRACT

This dissertation aims to analyze the possibility of the Democratic State of Law being financed through amounts earned from the illegal act, through the taxation carried out by the taxpayer through illegal conduct. In case the State is aware, would there be any irregularity in the legal sphere, whether in the tax, criminal or even administrative law area? In the context of this theme, it is also extremely important to study the principles of public administration. In this line, to research the legal implications of the State being aware that that tax generated, by the taxable event, through unlawful conduct, evaluating whether the Democratic State of Law carried out any illegality, we will especially address the principle of morality, but under an exclusively legal perspective, without delving, as far as possible, into its philosophical aspects. The theme raised embraces several branches of law, including the tax, penal, constitutional and administrative, through a transdisciplinary analysis that is currently so important. As said, we bring, above all, a dogmatic reflection on the very essence of the legal meaning of morality, constitutionally foreseen. There are times when the text of a norm elucidates acts that are legal and amoral

Keywords: *Social State Financing. Taxation of wrongdoing. Taxpayer.*

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	10
1. DEVER DE FINANCIAR O ESTADO SOCIAL.....	17
1.1 <i>O que é Estado Social?</i>	17
1.2 <i>Capacidade Contributiva</i>	20
1.3 <i>Constituição tributária</i>	24
1.3 <i>Princípio da Isonomia Tributária</i>	25
1.4 <i>Dever de pagar impostos para financiar o Estado Social</i>	31
2. TRIBUTAÇÃO DOS VALORES AUFERIDOS DE FORMA ILÍCITA.....	42
2.1A <i>cláusula tributária non olet e a dimensão da riqueza projetada na ilicitude</i> 42	
2.2 <i>Tributação do ilícito</i>	48
2.3 <i>Tributação de Riqueza obtida por atos ilícitos</i>	51
2.4 <i>Tributação e punição como pressupostos civilizatórios</i>	55
2.5 <i>Punição como violação aos termos da convenção social ou como restauração da ordem jurídica rompida</i>	60
3. REPERCUSSÃO NO FINANCIAMENTO DO ESTADO SOCIAL	63
3.1 <i>Elisão Fiscal x Evasão Fiscal</i>	63
3.2 <i>Sonegação Fiscal x Inadimplência Fiscal</i>	74
3.3 <i>A participação do Estado no produto da atividade ilícita</i>	80

4.A RESPONSABILIDADE DO ESTADO POR SER FINANCIADO ATRAVÉS DE TRIBUTOS ILÍCITOS.....	88
4.1 <i>Teoria dos Princípios e dos Valores</i>	88
4.2 <i>Princípio da Moralidade Administrativa</i>	90
4.3 <i>Princípio da Legalidade</i>	95
4.4 <i>Impessoalidade</i>	101
4.5 <i>Prevalência do Interesse Público</i>	104
4.6 <i>Colisão de Princípios da Administração Pública e das Normas</i>	106
CONCLUSÃO	109
REFERÊNCIAS	113

INTRODUÇÃO

A presente pesquisa tem por objeto efetuar uma análise crítica sobre o tema: *A possibilidade de o Estado Democrático de Direito ser financiado através da tributação do ilícito do contribuinte*, esta análise foi, em todos os tempos, alvo de intensas perquirições doutrinárias e com eternas celeumas sobre o tema. Porém, em decorrência de investigações, condenações, delações premiadas expressivas envolvendo políticos e empresários, o tema tornou-se caloroso no cenário jurídico brasileiro. Foi constatada, principalmente, a realização dos atos ilícitos capazes de eximir os pagamentos de impostos, através de uma atividade ilícita, ou até mesmo de burlar de uma forma “legalizada”, uma vez que ocorre o abuso do direito de uma forma desproporcional. Logo, com a ausência da barreira da utilização dos limites da razoabilidade, ofendendo, assim, a segurança jurídica, é necessário que surjam normas antielisivas. Uma consequência disso é que, muitas vezes, o Estado Social acaba sendo financiado por atividade ilícita

A tributação dos atos ilícitos sempre constituiu, no cenário jurídico, grandes polêmicas, especialmente nos últimos tempos, por conta de operações como a Lava Jato. A doutrina apresenta uma grande divergência sobre o tema: uns defendem a sua exação, outros rejeitam, como será demonstrado ao longo da pesquisa.

Desta forma, é necessário discutir as aplicações da cláusula *non olet*, prevista no ordenamento jurídico nacional, mormente na seara fiscal. Com efeito, esta dissertação visa a investigar a possibilidade da tributação de atividades ilícitas com o fundamento no princípio da isonomia tributária, particularmente a cláusula tributária pecunia *non olet*, expressão cuja origem do significado remonta ao Império Romano e que significa “dinheiro não tem cheiro”.

Com a utilização do *non olet*, o Fisco vem desconsiderando os efeitos dos comportamentos ilícitos e/ou imorais, pois o sonegador, em regra, transforma ganhos ilegais (lavagem de dinheiro, tráfico de drogas, corrupção, prostituição, economia informal, contrabando, terrorismo, sequestro, tráfico de armas etc.) em ativos (sinais exteriores de riqueza) com uma origem aparentemente legal, como a lavagem de dinheiro.

E, com a Globalização, é verificado que a sonegação fiscal e os delitos correlatos como lavagem de dinheiro, corrupção, tráfico de drogas, tráfico de armas, tráfico humano, terrorismo, entre outros, extrapolaram o âmbito de ação regional para escala mundial, por conta da facilidade advinda da internet.

Por conta das condutas ilícitas ou imorais, inúmeros países vêm se preocupando com o combate à sonegação fiscal, notadamente com a tributação advinda de atividades ilícitas, destacando-se pelo seu elevado valor ético.

Quanto à tributação do ilícito, é correto afirmar que, por muito tempo, o ramo do direito penal e direito tributário pouco se tocaram sobre o assunto. Essa situação foi modificada desde que ocorreu uma alteração na criminalidade econômica e os crimes conhecidos de colarinho branco ou *white collar crimes*, expressão utilizada por Sutherland e citada por Leandro Paulsen.¹ É uma nova realidade que assola o Brasil, uma vez que vislumbra a confusão entre a criminalidade e o exercício de atividades econômicas, foco das autoridades, sobre as empresas e pessoas de alta capacidade contributiva e a ocorrência de fatos geradores relativos aos autores desses crimes e ao produto ou proveito da atividade econômica.

Nesse sentido, seria possível, dentro dos ditames de um Estado Social e Democrático, financiar o próprio Estado a partir da tributação de rendimentos ilícitos?

¹PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 234

O grande problema encontrado na atual sociedade brasileira é que a população em massa financia o Estado, através do pagamento de tributos. Mesmo o Brasil, estando entre um dos países que arrecadam em maior percentual em face do PIB, ainda assim, é um dos países cuja carga tributária é uma das maiores do mundo, não só a título de alíquota, mas com a quantidade existencial de impostos².

Os contribuintes questionam não exclusivamente o alto valor pago de impostos, mas, sim, o fato de não haver retorno, haja vista que a maior parte do dinheiro acaba sendo contingenciada para outros propósitos.

Uma pesquisa³ realizada no ano de 2018 indica que o Brasil encontra-se no décimo quarto lugar de maior carga tributária. E quanto ao índice de retorno, o Brasil é classificado na trigésima posição. Quando se compara com outros países de carga tributária superior ou até mesmo inferior, a colocação desses países, no que tange ao retorno ao bem-social, é mais satisfatória do que a do Brasil. Por exemplo, os Estados Unidos encontram-se na vigésima oitava colocação referente à carga tributária, mas a sua posição de retorno está em terceiro lugar. Já a Alemanha, que possui carga tributária na décima segunda colocação, apresenta a colocação do retorno na décima quinta posição, logo, há equilíbrio em relação tanto ao que pagam de imposto quanto ao retorno do bem-estar para a população.

Há a necessidade de as pessoas financiarem o Estado, pois o Estado não é uma pessoa física, não há como o Estado, por si, trabalhar e bancar o que é proporcionado à população. Porém, é necessário que o Estado faça uma análise adequada daquelas pessoas que não possuem recursos financeiros para efetuar o pagamento de determinados impostos. Ou até mesmo isentar ou ocorrer a imunidade tributária para que o mercado nacional seja

² Disponível em: [Carga tributária no Brasil: 1990-2020 | Observatório de Política Fiscal \(fgv.br\)](#). Acesso em 08 de maio de 2019.

³PAGOTTO, Guilherme. **A carga tributária no Brasil e no mundo** – Comparativo e Necessidade de Mudanças. Disponível em: <https://www.ospcontabilidade.com.br/blog/a-carga-tributaria-no-brasil-e-no-mundo>. Acesso em: 08 de mai.de 2019.

estimulado, com o intuito de gerar maiores arrecadações em nome do Estado e, assim, reverter para o bem social.

Determinados contribuintes são isentos de determinadas obrigações tributárias, ou até mesmo têm uma espécie de desconto no imposto quando ele é lançado para estimular as empresas a investir no mercado financeiro mercantil. Pode ser observado o que foi citado com fulcro no art, 145, §1º, da Constituição Federal:

Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

É necessário, de fato, fazer-se uma análise cautelosa para que determinadas pessoas não acabem burlando o sistema tributário nacional de forma lícita, chamado pelo jurista Ricardo Lobo Torres⁴ de abuso do direito. Ou até mesmo sonhando imposto ou a lavagem de capitais.

Referente à tributação do ilícito, de acordo com Ricardo Oliveira⁵:

É que, entocadas nesses atos apareceram movimentações financeiras expressivas, até então ocultas totalmente, ou conhecidas em parte através de registros contábeis, contratos, faturas e outros documentos que consignaram operações econômicas, porém falseadas quanto à sua realidade ou às pessoas envolvidas.

A presente dissertação encontra-se estruturada em torno de um objeto de pesquisa para que se possa atingir a problemática central . Nesse sentido, como objetivo geral, a presente dissertação busca estudar a possibilidade de o Estado Democrático de Direito ser financiado através da tributação do ilícito do contribuinte. Salienta-se que, nela, não há a

⁴ TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de Interpretação e integração do direito tributário**. 4. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2016, p. 220.

⁵ OLIVEIRA, Ricardo. **Tributação do ilícito**. 1ed. São Paulo: Malheiros, 2019, p.104-105.

intenção de efetuar estudos de casos, mas apenas mencionar o que parece ser o entendimento dos Tribunais Pátrios, com o objetivo de contextualizar melhor a matéria.

A função do Estado é de garantir o cumprimento da lei, neste âmbito enquadra-se no Estado de Direito. Além da manutenção da legalidade, o Estado tem a finalidade de proteger os direitos dos cidadãos, por isso que na maioria dos países as constituições nacionais especificam que o Estado é uma instituição social e jurídica.

Assim, é imprescindível examinar a diferença entre Estado Liberal do Estado Social, para que haja uma melhor compreensão do assunto. O Estado Liberal é focado nos princípios dos direitos individuais do indivíduo, a ideologia desse sistema é de que o Estado deve proteger a liberdade do cidadão e garantir a segurança.

O Estado Social prega a superação das limitações do Estado Liberal. Dessa forma, o Estado social pretende garantir as liberdades individuais e, ao mesmo tempo, prega que é necessário intervir para que o conjunto dos cidadãos tenha acesso a uma série de serviços.

Diante do conhecimento a respeito do que é Estado Social, surge um outro objetivo específico, quer dizer, faz-se necessário o conhecimento amplo do que são tributos e obrigação tributária, para que se possa adentrar de forma mais específica no dever de pagar impostos para financiar o Estado Social. Além disso, é importante diferenciar a elisão fiscal da evasão fiscal e se deve ser cobrado imposto de ato ilegal e ilícito suscetível de tributação. Não esquecendo a possibilidade da existência da tributação do ilícito, assim como a participação do Estado nesse ato ilegal.

Cabe analisar a possibilidade de ocorrer o financiamento do Estado Democrático de Direito através da tributação do ilícito. Desta forma, deve-se analisar o dever do contribuinte de pagar impostos para financiar o Estado Social e a prática da elisão fiscal para burlar o pagamento de impostos, e se deve existir a cobrança de impostos dos atos ilícitos, uma vez que, mesmo sendo um ato ilícito, nele irá, em tese, existir um fato gerador.

É necessário questionar o abuso do direito no que tange às lacunas legislativas ou até mesmo previstas em lei para não se pagar os impostos, por meio de isenção ou imunidade tributária, além da diminuição da carga tributária. É imprescindível também analisar os aspectos do ilícito penal na esfera tributária através da possibilidade da tributação do ilícito, e se o Estado Democrático, de forma legal, permitiria de forma inconsciente ou até consciente a tributação do ilícito. No caso de o Estado ser financiado pelo tributo ilícito, ensejaria a sua responsabilidade administrativa.

No primeiro capítulo, a dissertação aborda o dever que o Estado Democrático de Direito assume ao realizar as prestações sociais, os chamados direitos econômicos e sociais, isto é, Direitos Fundamentais de 2ª Geração, direitos estes, conhecidos como direitos positivos, uma vez que, há atuação estatal. Demonstrando, assim, a função do Estado de resguardar os direitos civis, de forma que para manter uma ordem na sociedade civil, é necessário que a sociedade arque com alguns “custos”, ou seja, os impostos. Entretanto, para melhor compreensão do que é Estado Social é necessário abordar o surgimento desse tipo de governo, e para maior compreensão é necessário entender o que foi o Estado Liberal, e o precursor do seu surgimento. Porque dessa forma irá ocorrer uma maior compreensão do tema, uma vez que, no direito os eventos históricos influenciam diretamente na legislação, porque é necessário existir uma evolução legislativa. Neste capítulo, também aborda-se sobre o princípio da isonomia tributária, capacidade contributiva e constituição tributária, pois para maior compreensão do que é o Financiamento do Estado Social, é necessário abordar esses temas suscitados.

O capítulo dois abordará a tributação dos valores auferidos dos atos ilícitos. Esse capítulo terá grande importância para que se possa compreender de forma objetiva que de fato o Estado Democrático de Direito é financiado não só apenas por atos lícitos, mas também por atos ilícitos. Então, será apresentado o princípio *non olet* e analisada a

ocorrência da tributação do ilícito, assim como a punição como pressuposto civilizatório, a tributação de riqueza obtida por atos ilícitos e a dimensão dessa riqueza projetada na ilicitude. Assim, como será abordado a necessidade da existência da tributação por ter caráter de pressupostos civilizatórios para a manutenção da paz na sociedade.

O capítulo três irá perquirir a diferença entre elisão e evasão fiscal, assim como a diferença entre a sonegação fiscal e a inadimplência fiscal. Por fim, o reflexo da tributação do ilícito no Estado, e se de fato há uma ciência do Estado sobre a tributação do ilícito, e quais seriam as consequências, como por exemplo, se o Estado seria responsabilizado ou se o fato de condenar o estado pela tributação do ilícito seria um meio de criminalizar o dinheiro.

O último capítulo da dissertação irá adentrar sobre o que seriam princípios e os seus valores, adentrando na colisão dos princípios da administração pública, especificamente entre o princípio da legalidade e da moralidade da Administração Pública. Não podendo esquecer, o conflito existente entre a validade dos princípios com a norma, trazendo a perspectiva de Robert Alexy.

O método utilizado é o hipotético dedutivo como instrumento de pesquisa universalmente aceito, pela submissão de uma premissa à falseabilidade epistemológica, para, a partir do confronto, verificar, ao final, se a dissertação permanece válida ou não, no tocante à crítica da possibilidade de o Estado ser financiado pelo ilícito. A metodologia do trabalho é bibliográfica, buscando-se apoiar na doutrina nacional e estrangeira sobre a matéria objeto da dissertação.

CONCLUSÃO

Diante dos fundamentos expostos, é possível observar que a tributação de atos ilícitos possui como fundamento a cláusula tributária da pecúnia *non olet* (dinheiro não tem cheiro), dos romanos. O tributo *non olet* consiste na cláusula tácita inerente a todo ordenamento jurídico tributário, o qual mesmo sendo de origem tributária, também pode ser postulado aos demais ramos do direito, tais como: princípio da boa-fé objetiva, não torpeza, lealdade e proibição do *venire contra factum proprium*, livre concorrência entre outros.

Como é sabido, a base jurídica para a tributação dos atos ilícitos encontra-se na própria Constituição Federal, através dos Princípios da Isonomia Tributária (art. 150, II, da CF/88) e da Capacidade Contributiva (art. 145, §1º, da CF/88), assim como na legislação ordinária, particularmente os artigos 116, 118 e 126 do Código Tributário Nacional.

Diante da ocorrência do fato gerador, a receita tributária fica desvinculada das características do próprio ato tributado, e a ninguém se escusa a obrigação tributária, nos termos dos artigos 118 e 126 do CTN. Isso posto, pouco importa ao Fisco se o fato gerador do imposto decorre de negócio jurídico lícito ou ilícito, de fonte moral ou imoral, de ato nulo ou anulável, de conduta criminosa ou não.

A partir desse contexto, a cláusula *non olet* é uma questão que vem se consolidando na doutrina pátria do mundo jurídico brasileiro, repercutindo, assim, gradativamente na jurisprudência dos tribunais, conforme já é notório nas decisões citadas e encontradas na literatura jurídica que norteiam a adoção da tributação de atividades econômicas ilícitas e imorais. Logo, pode-se verificar a incidência tributária de atos ilícitos em praticamente todos os tributos, de forma mais notória no IR, e ICMS, dentre outros.

Então, o médico que realizar um aborto em uma clínica clandestina, terá que incidir o ISS, assim como, efetuar o pagamento de IPTU do imóvel, sabe-se que o ato de abortar sem estar no rol previsto em lei, é um ato ilícito (criminoso), tipificado no art. 126 do Código Penal Brasileiro. Entretanto, para o fisco não importa se a conduta foi ilícita, o que importa é que houve uma prestação de serviço e dessa, irá incidir o imposto sobre o serviço prestado.

É importante observar que o instituto da tributação do ilícito não somente ocorre no âmbito do sistema constitucional e tributário brasileiro, mas também em outros países da Europa, como Itália, Alemanha e França.

É notório que pelo fato de existir a incidência da tributação do ilícito, já que para o Fisco não importa se o dinheiro advindo do fato gerador principal é de um negócio jurídico ilícito, o Estado Democrático de Direito é financiado através de dinheiro lícito e ilícito, gerando uma contradição que vai além do que a lei preconiza. Isso fere também o tão suscitado princípio da moralidade da Administração Pública, tão mencionada no art. 37, caput⁶ da Constituição Federal.

No que tange o art. 37 da Constituição Federal, que nele traz os principais princípios da administração pública de forma tácita, pode-se afirmar que é um paradoxo legislativo, mas não no âmbito da legalidade e legitimidade da norma, mas sim, do ponto de vista, da moralidade trazida desde a época da Grécia Antiga, o qual os grandes filósofos pregaram.

Destarte, pode-se concluir, com fulcro no Princípio da Isonomia Tributária, que é plenamente possível existir a tributação das atividades ilícitas, tendo em vista que o tributo corresponde a um instituto jurídico amora, com o único objetivo de gerar renda para o Estado, contando, assim, indiretamente com a conivência do Estado, uma vez que há o

⁶ Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte:

objetivo abstrato legal geral patente de enriquecimento ilícito, a concorrência desleal e a impunidade fiscal.

Diante de todos os pressupostos e fundamentos elencados nesta dissertação é possível analisar que a tributação do ilícito é um ato legítimo, uma vez que, a Constituição e o próprio Código Nacional Tributário, permitiu a existência, pois o que importa é que houve uma incidência de fato gerador, e a incidência, independe da origem do ato, por ser autorizado pela legislação.

Entretanto, do ponto de vista dos princípios da Administração Pública, nota-se uma colisão de princípios e normas. Primeiramente, há uma colisão entre o princípio da moralidade da Administração Pública com o princípio da Legalidade preconizados, tanto na Constituição, como no Código Tributário Nacional.

Portanto, diante dos pressupostos elencados na dissertação, é possível encontrar três soluções para a problemática trazida. A primeira, é a inconstitucionalidade do artigo preconizado no Código Tributário Nacional, o qual permite a tributação do ilícito. A segunda, é a realização de uma ADIN (Ação Direta de Inconstitucionalidade), com o fundamento de que há uma necessidade de formulação do artigo do CTN, já que seria uma espécie de autorização para tributar o ilícito.

E, por fim, admitir que mesmo existindo uma lacuna legislativa, o qual permite uma violação ao princípio da moralidade administrativa, uma vez que, o Estado somente tomou conhecimento de que aquela tributação foi proveniente de ato ilícito, após a incidência do fato gerador. Então, não há como o Estado desfazer, até porque, caso o fizesse, o dinheiro proveniente do ilícito seria destinado aos Cofres Públicos.

Dessa forma, defendo que há uma necessidade do legislador, rever o artigo do CTN, cujo permite a tributação do ilícito, objetivando uma diminuição do financiamento Estatal

pela tributação do ilícito, e que este dinheiro seja revertido ao combate da criminalidade. Por exemplo, que o médico que efetuou o aborto, e do ISS da prestação do serviço seja revertido em maior conscientização sobre a prática ilegal do aborto, ou até mesmo parte do dinheiro revertido para orfanatos. Aquele dinheiro proveniente da Lavagem de Dinheiro, advindo do tráfico de drogas seja revertido para uma maior conscientização sobre o uso de entorpecentes e investido em clínicas de reabilitação.

REFERÊNCIAS

ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. Malheiros. São Paulo. Edição 2ª.2015

ALEXY, Robert. Colisão de direitos fundamentais e realização de direitos fundamentais no Estado de direito democrático. **Revista de Direito Administrativo**. Rio de Janeiro: Livraria e Editora Renovar Ltda, v. 217, jul./set./1999.

ARISTÓTELES. A política. editora: Edipro. 1ª edição, São Paulo.

ÁVILA. Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2004

ÁVILA. Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. São Paulo: Malheiros, 2007

AMARO. Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 2ª edição: São Paulo. Editora: Saraiva. 1998

AQUINO. Rubim Santos. História das Sociedades - **Das Sociedades Modernas as Sociedades Atuais**. Imperial Novo Milênio. São Paulo. Edição de 2009

BALEIEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11ª ed. Com notas atualização de Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro, Forense, 1999.

BALEIEIRO. Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense

Baldwin, Leland D. **Whiskey Rebels: The Story of a Frontier Uprising**. Pittsburgh: University of Pittsburgh Press, 1968

BRESSER-PEREIRA, L. C. **Da administração pública burocrática à gerencial**. In: BRESSER-PEREIRA, L. C; SPINK, P. (Org) *Reforma do Estado e administração pública gerencial* Rio de Janeiro: Fundação Getulio Vargas, 1998.

BORGES, Paulo César Corrêa. Apontamento sobre os crimes tributários e quebra de sigilo bancário. In: Salomão, Heloísa *et al.* **Direito Penal empresarial**. São Paulo: Dialética, 2001.

CALIENDO, Paulo. **Reserva do possível, direitos fundamentais e tributação**.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito constitucional e teoria da Constituição**. 3. ed., reimpressão. Coimbra: Livraria Almedina, 1999.

Carol Berkin, *A Sovereign People: The Crises of the 1790s and the Birth of American Nationalism* (2017)

CARRAZA, Roque. **Curso de direito constitucional tributário**. 9.ed. São Paulo: Malheiros, 1997.

CARRAZA, Roque. **Constituição tributária**. Ed: 20. São Paulo: Malheiros

CARRAZA, Roque Antônio. **Reflexões Sobre a Obrigação Tributária**. Edição 1ª. São Paulo. Editora: Noeses, 2010.

CARRERO, José Manuel Calderón. Aspectos internacionales del fraude y la evasión fiscal. In: NOVOA, César García; DÍOAZ, Antonio López (Coords.). **Temas de derecho penal tributário**. Madrid: Marcial Pons, 2000.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 30. ed. São Paulo: Editora: Saraiva. 2019.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 5ª Edição. Coimbra: Livraria Almedina, 2002

COELHO, Sacha Calmon Navarro. A tributação do ilícito e os limites à aplicação do princípio do *non olet*. **Revista Fórum de Direito Tributário 92**, ano 16, pp.9-44, mar/abril. 2018.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988: Sistema Tributário**. 6ª ed. Forense: Rio de Janeiro, 1997

DEEMTER, Kees Van. **Not exactly. In Praise of Vagueness**. Oxford, Oxford University Press, 2010.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Direito Tributário, direito penal e tipo**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. **A desconsideração dos atos e negócios jurídicos dissimulatórios segundo a lei complementar nº 104**, de 10 janeiro de 2001. O planejamento Tributário e a Lei Complementar 104. São Paulo: Dialética, 2001.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato Gerador da Obrigação Tributária**. 7ª ed. Rio de Janeiro, Forense, 2002.

FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária**. Editora Noeses, 4ª edição, 2019. São Paulo.

GASSEN, Valcir. **Equidade e a eficiência da matriz tributária brasileira**. 2.ed. São Paulo: Editora Belo Horizonte.

GOMEZ, Alfonso Serrano. **Fraude tributário (delito fiscal)**. Madrid: Editoriales dos livros, 2000.

GONZALEZ, Antônio Manoel. Direitos fundamentais do contribuinte. In MARTINS, Ives Gandra da Silva *et al.* **Direitos fundamentais do contribuinte**. São Paulo: Revista dos Tribunais, Centro de Extensão Universitária, 2000.

GUTIERREZ, Miguel Delgado. Elisão e simulação fiscal. **Revista dialética de direito tributário**, n. 66, mar./2001.

GRAU, Roberto Eros. **A ordem econômica na constituição de 1988**. ed 13. São Paulo: Editora Malheiros, 2006.

HARADA, Kiyoshi; HARADA, Marcelo Kiyoshi. **Código Tributário Nacional comentado**. São Paulo. Editora Ridel.

HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais**. São Paulo: Saraiva, 1997.

JUNIOR, Nelson Nery. **Direito processual civil**. São Paulo: Método, 1999.

JUNIOR, Baltazar. **Crimes Tributários: Novo Regime de extinção de punibilidade pelo pagamento – Lei 12.382/11**, art. 6º. Estado de Direito, n. 31,2011,

LOPEZ, José Manuel Tejerizo. Los delitos contra la hacienda publica em el derecho español. **XIX Jornadas Latino-Americanas de Direito Tributário**, livro2. Lisboa: Edição Associação Fiscal Portuguesa, outubro de 1998.

MARRARA, Thiago. **Princípios do Direito Administrativo**. 2ª edição. São Paulo. Editora Forum, 2021.

MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. Vol 1. 3ª ed. São Paulo, Atlas,2015

MACHADO. Hugo de Brito. **A norma Antielisão e o Princípio da Legalidade – Análise Crítica do parágrafo único do art. 116 do CTN. O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104**. São Paulo: Dialética, 2001.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 3. edição. São Paulo. Editora: Malheiros, 2015.

MONTEIRO, Samuel. **Crimes fiscais e abuso de autoridade**. 2. Ed. São Paulo: Atlas, Hemus, 1994.

MURPHY, Liam. **O mito da propriedade**. Porto Alegre: Martins Fontes. 2005.

NETO. Arthur M. Ferreira. **Tributação do Ilícito**. 1ª Ed. São Paulo. Malheiros, 2018.

NUSSBAUM. Martha. **Frontiers of Justice – Disability, Nationality; Species Membership**, Cambridge, MA (USA), Havard University Press ,2007

OLIVEIRA, Ricardo. **Tributação do ilícito**. 1ed. São Paulo: Malheiros, 2019

PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: constituição e código tributário à luz da doutrina e jurisprudência**. 13. ed. Porto Alegre: Livraria do advogado. Editora: ESMAFE, 2011.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 10. ed. Editora: Saraiva. São Paulo, 2019.

PIMENTEL, Manoel Pedro. **Direito penal econômico**. São Paulo. Revista dos Tribunais. 1973.

RAWLS, John. **A Theory of Justice**, Cambridge, MA (USA), Havard University Press, 2001; **Political Liberalism**, Nova York, Columbia University Press, 1996.

SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos Direitos Fundamentais. Uma teoria geral dos Direitos Fundamentais na Perspectiva Constitucional**. 13ª Edição. Porto Alegre. Editora: livraria do Advogado. 2021

SARLET, Ingo Wolfgang. **Dignidade da Pessoa Humana e Direitos Fundamentais**. 1ª edição. São Paulo. 2012. Editora do advogado.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 20ª ed. São Paulo: Malheiros. 2002

SCHAUER, Frederick. **The Force of Law**. Cambridge, Massachusetts, Havard University Press, 2015.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 2ª ed. São Paulo, Saraiva ,2012.

SPIEGELBERG, José Luis Seoane. El delito de defraudación tributaria. In NOVOA, César García; Díaz, Antônio Lopez (coord). **Temas de derecho penal tributário**. Madrid: Marcial Pons, 2000.

TAVARES, André Ramos. **Direito Constitucional econômico**. 2.ed. São Paulo; Editora Método, 2006.

TÔRRES, Heleno. **Direito tributário e direito privado**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003.

TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de interpretação e integração do direito tributário**. 4.ed. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2016.

XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2001.

WEBER, Max. **Economia y Sociedad esbozo de sociologia comprensiva**. vol.I. Edición preparada por Johannes Winckelman nota preliminar de José Medina Echavarría. España: Fondo de Cultura Económica, 1993, primera reimpressão,

Sites:

Carga tributária no Brasil: 1990-2020 | Observatório de Política Fiscal (fgv.br)

PAGOTTO, Guilherme. **A carga tributária no Brasil e no mundo** – Comparativo e Necessidade de Mudanças. Disponível em: <https://www.ospcontabilidade.com.br/blog/a-carga-tributaria-no-brasil-e-no-mundo>. Acesso em: 08 de mai.de 2019.

HARADA. Kiyoshi. **O conteúdo do princípio da capacidade contributiva**
O conteúdo do princípio da capacidade contributiva | Harada (haradaadvogados.com.br)

ARAGÃO. Ítalo. e ANDRÉ. CARLOS. **Política Tributária**. Impostos e Cidadania. Le Monde, 2010. Disponível em: Impostos e cidadania - Le Monde Diplomatique. Último acesso em: 13 de dezembro de 2021.

BARBEDO. Patrícia. Os cinco países com maiores cargas tributárias no mundo. **Yahoo notícias**, 2021. Disponível em: Os 5 países com as maiores cargas tributárias do mundo (yahoo.com). Último acesso em: 13 de dezembro de 2021.

Suprema Corte Norte-Americana: **Compañía General de Tabacos de Filipinas vs Collector of Internal Revenue**, 275, US. 87, 1927 (<https://supreme.justia.com/cases/federal/us/275/87>, acesso em 10.09.2021

MOREIRA. André Mendes. **Elisão e Evasão Fiscal – Limites do Planejamento Tributário**. Academia Accelerationg the word's reserach. Disponível em: O Planejamento Tributario Andre Mendes Moreira20200426-62109-1umolxk-with-cover-page-v2.pdf (d1wqtxts1xzle7.cloudfront.net). Acesso em: 07 de dezembro de 2021.

IBFD. **International Tax Glossary**. Amsterdam: IBFD, 1988, p 22 e 101.

JARDIM. Eduardo Marcial. **Elisão**. 1 de maio de 2019. < Elisão (pucsp.br) > Disponível em: Elisão (pucsp.br) Acesso em: 07 de dezembro de 2021.

Wright. **The Logico of Preference**, p.7

Cf. Franz v. Kutschera. **Einführung in die Logik der Normen**, Werte und Entscheidungen, pp. 85 e ss.

Cf. James O. Urmson, “ Einstufen”, in Günther Grewendorf/ Georg Meggle (Orgs.), **Seminar: Spracher und Ethik**, Frankfurt am Main: Suhrkamp, 1974, pp. 140 e ss

Cf. Franz von Kutschera, **Einführyng in die Logik der Normen, Werte und Entscheidungen**, pp. 87 e

BRASIL. Significado de Moral: o que é moral? Atualizado 15 de julho de 2021. Autor desconhecido. Disponível em [O que é Moral \(Significado, Conceito e Definição\) - Significados](#). Acessado em 01.11.2021

VARSAÑO. Ricardo. A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas. Rio de Janeiro 1996