

A TRIBUTAÇÃO DE RECEITAS ILÍCITAS PROVENIENTES DE PRÁTICAS CORRUPTIVAS: IDENTIFICAÇÃO E COMBATE NA SOCIEDADE DE RISCOS

Fabiano Rodrigo Dupont¹

Fecha de publicación: 01/04/2018

Sumário: Introdução; **1.** O Estado moderno e os desafios da sociedade de riscos para a boa administração; **2.** A corrupção no Brasil e responsabilidade pública: noções conceituais acerca do controle interno e externo; **3.** A tributação das receitas provenientes de atos corruptivos: a aplicabilidade do princípio do *non olet* no direito brasileiro; - Conclusão. - Referências.

Resumo: No presente artigo aborda-se a tributação de receitas ilícitas provenientes de práticas corruptivas no Brasil, a partir da Constituição da República Federativa do Brasil, de 1988. Assim, pretende-se responder ao seguinte problema de pesquisa: é possível a tributação de receitas ilícitas provenientes de práticas corruptivas no Brasil? Com efeito, como objetivo geral pretende-se analisar a possibilidade de tributação de receitas ilícitas provenientes de práticas corruptivas no Brasil enquanto meio de controle e identificação de tais atos. Assim, inicialmente pretende-se compreender a organização do Estado moderno e os desafios para a boa administração sob a perspectiva da sociedade de riscos. Após, analisa-se o conceito de corrupção e os mecanismos de controle interno e externo previstos no Brasil. Por fim, analisa-se a possibilidade de tributação de receitas ilícitas provenientes de práticas

¹ Mestre em Direito na Universidade de Santa Cruz do Sul/RS - UNISC, na linha de pesquisa Políticas Públicas de Inclusão Social. Especialista em Direito Municipal e em Direito Penal. Graduado em Direito pela Universidade de Santa Cruz do Sul - UNISC (2013). Professor na mesma Universidade.
fabianodupont@hotmail.com

corruptivas no Brasil, através aplicabilidade do princípio do *pecunia non olet*. Para consecução da presente pesquisa adotou-se o método de abordagem dedutivo, já como técnica de pesquisa foi utilizada a documental e a bibliográfica. Resultado disso, foi possível concluir a possibilidade da tributação das receitas ilícitas, bem como a atuação privilegiada do sistema tributário nacional, através de seus mecanismos de controle, na identificação das receitas ilícitas provenientes de práticas corruptivas no Brasil.

Palavras-chave: Corrupção; Direito Tributário; Receitas ilícitas.

Introdução

Não existe atualmente um conceito fechado do que seja corrupção. A mera limitação nos conceitos de corrupção ativa e passiva e lavagem de dinheiro, por sua vez, não são suficientes para acompanhar as constantes mudanças e incrementos tecnológicos que favorecem o cometimentos das práticas corruptivas.

Com efeito, o presente artigo tem como tema, a tributação de receitas ilícitas provenientes de práticas corruptivas no Brasil, a partir da Constituição da República Federativa do Brasil, de 1988. Assim, pretende-se responder ao seguinte problema de pesquisa: é possível a tributação de receitas ilícitas provenientes de práticas corruptivas no Brasil?

Nesses termos analisar o fenômeno da corrupção no Brasil hodiernamente toca questões delicadas sobre a crise de representatividade, descrédito nas instituições públicas, organização social, ética pública e mecanismos de controle social.

Assim, objetiva-se de maneira geral analisar a possibilidade de tributação de receitas ilícitas provenientes de práticas corruptivas no Brasil enquanto meio de controle e identificação de tais atos. Para tanto, o presente artigo foi dividido em três tópicos.

Com efeito, pretende-se inicialmente compreender a organização do Estado moderno e os desafios para a boa administração sob a perspectiva da sociedade de riscos. Analisa-se assim, o surgimento do Estado Democrático de Direito no Brasil e seus aspectos formal e material, bem como a atuação deste na implementação de políticas públicas.

Após analisa-se o fenômeno da corrupção no Brasil e os mecanismos oficiais de controle interno externo. Para tanto, entende-se a corrupção enquanto fenômeno multifacetado que envolve diversos setores da sociedade e instituições públicas e privadas.

Por fim, analisa-se a possibilidade de tributação de receitas ilícitas provenientes de práticas corruptivas no Brasil enquanto meio de controle e identificação de tais atos, pela aplicabilidade do princípio do *pecunia non olet*.

No decorrer da pesquisa, foi utilizado como método de abordagem o dedutivo. Para tanto, analisou-se a corrupção no Brasil, para, após, buscar o referencial mais específico no que tange a tributação das receitas obtidas ilicitamente através de crimes de corrupção. A técnica de pesquisa utilizada foi a bibliográfica (artigos e livros) e documental. As fontes utilizadas permitiram uma melhor fundamentação no trabalho desenvolvido, bem como, na diversificação da abordagem, para concretizar os objetivos estabelecidos.

1 O Estado moderno e os desafios da sociedade de riscos para a boa administração

Hobbes² com a expressão o homem é o lobo do homem, defendeu o potencial humano, que pode ser positivo ou negativo, mas que se sobressai, especialmente, na defesa e conquista de seus interesses³. Da necessária interpretação do texto à sua época, Inglaterra de 1651, Hobbes escreveu sobre o estado de natureza até o surgimento do homem artificial. Deste modo, defende o autor, a necessidade da regulação estatal para que o ser humano seja capaz de viver em paz.

Segundo Leal⁴, o ponto de partida da ação humana, moral e política na obra de Hobbes é o movimento (esforço). Assim a vida era considerada uma corrida na qual é necessário vencer sempre. De acordo com o filósofo, foi a conflitualidade humana levou a inclinação racional para a renúncia das suas liberdades, transferindo-as a um poder irresistível capaz de conduzir o controle social⁵. Desta forma, o contrato social firmado pelos homens entre si para fugir do estado de natureza e da guerra de todos contra todos, consiste numa transferência de liberdades, que possibilita a paz social através da obrigação de cumprir com os pactos celebrados.

Com efeito, o Estado, autorizado pelo contato social, possui o monopólio do aparato legal, e uma vez constituído, não existe outro referencial de regulação social além das leis, as quais servem de critério de definição de

² HOBBS, Thomas. *Leviatã*, ou, Matéria, forma e poder de uma república eclesiástica e civil. São Paulo: Martins Fontes, 2003.

³ Hobbes construiu seu pensamento em função da corrupção, contudo sobre a corrupção dos corpos políticos, visava assim uma teoria que evitasse sua degradação pelos costumes. Contudo a noção corrupção enquanto desvio de recursos e funções públicas é moderna demais para Hobbes. Visto que há época o soberano ainda era visto enquanto a confusão da pessoa pública e privada do rei.

⁴ LEAL, Rogério Gesta. *Patologias corruptivas nas relações entre Estado, administração pública e sociedade: causas, consequências e tratamentos*. Santa Cruz do Sul: Edunisc, 2013.

⁵ HOBBS, 2003.

justiça para os súditos. Portanto, segundo Hobbes⁶ o Estado soberano passa a ser a fonte única do direito.

Em complemento à teoria de raiz hobbesiana, Max Weber dá aportes que possibilitam compreender a formação da organização estatal burocrática. Com efeito, ao analisar a constituição do Estado Moderno sob a ótica da teoria weberiana, Leal⁷ afirma que um dos seus elementos essenciais é “a formação de uma administração burocrática em moldes racionais”. A racionalização pode ser identificada no Ocidente pela substituição paulatina de um funcionalismo não especializado e com ações mais discricionárias, por outro especificamente treinado para seguir normas racionais⁸.

Assim, o Direito pode ser entendido como elemento essencial na racionalização das estruturas estatais e sociais. Nesse sentido, quanto maior a racionalidade, mais facilmente as relações sociais poderão ser expressas sob a forma de normas. O Direito passa então a ser fonte valorativa da moral, atuando como instituição moral nas sociedades modernas e força coatora da sociedade⁹.

Ainda assim, tais teorias não são suficientes para explicar o fenômeno da corrupção no Estado contemporâneo, especialmente no Brasil, cuja noção de Estado Democrático de Direito, surgiu a partir de um processo de violência, proibição da fala e privatização do público.

Importante frisar aqui que o Estado de Direito possui duas dimensões. A primeira, formal visa concretizar a segurança jurídica através de diversos princípios como “o princípio da legalidade (arts. 5º, II¹⁰ e 150, I¹¹, da

⁶ Ibidem.

⁷ LEAL, Rogério Gesta. *Patologias corruptivas nas relações entre Estado, administração pública e sociedade: causas, consequências e tratamentos*. Santa Cruz do Sul: Edunisc, 2013, p. 48.

⁸ Ibidem.

⁹ QUINTANEIRO, T.; BARBOSA, M. L. O.; OLIVEIRA, M. G. M. *Um toque de clássicos: Marx, Durkheim, Weber*. Belo Horizonte: Editora UFMG, 2002.

¹⁰ Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

[...]

III - ninguém será submetido a tortura nem a tratamento desumano ou degradante (BRASIL, 1988, www.planalto.gov.br).

¹¹ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

CF/88), a proteção do ato jurídico perfeito, do direito adquirido e da coisa julgada (art. 5º, XXXVI¹², da CF/88), o princípio da anterioridade (art. 150, III¹³, da CF/88), dentre outros”¹⁴.

Já a dimensão material visa a concretização da justiça, prevista nos arts. 3º, I; 170, *caput*¹⁵ e 195¹⁶ da CRFB. Essa justiça concretiza-se justamente

no ‘princípio constitucional da igualdade’ (arts. 5º, *caput*, I, 7º, XXXIV, 14, *caput*, 37, XXI, 150, II, 196, *caput*, e 206, *caput*, da CF/88) e como direitos e garantias individuais e sociais (arts. 5º, 6º e 7º), tais como os direitos à liberdade, à propriedade, ao salário mínimo, etc.¹⁷

Por sua vez o Estado Democrático de Direito, visa garantir que a dimensão material seja também observada, de acordo com o princípio do Estado Social. Para concretizar esse princípio são necessárias políticas públicas. Em outras palavras, é na igualdade material que reside o fundamento da solidariedade no Estado Democrático.

Contudo, ao analisar a realidade brasileira, constata-se um paradoxo entre um Estado forte e interventivo e outro liberal e ineficaz. Leal¹⁸, nesse sentido afirma que o Estado ora para não conhecer de sua ineficiência, nega diversas tensões sociais que se concentram sem ter respostas satisfativas,

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça (BRASIL, 1988, www.planalto.gov.br).

¹² Art. 5º. [...] XXXVI - a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada (BRASIL, 1988, www.planalto.gov.br).

¹³ Art. 150. [...] III - cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b (BRASIL, 1988, www.planalto.gov.br).

¹⁴ YAMASHITA, Douglas. Princípio da Solidariedade em Direito Tributário. In: GRECO, M. A.; GODOI, M. S. de (Coords.). *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 53-67, p. 54.

¹⁵ Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios (BRASIL, 1988, www.planalto.gov.br).

¹⁶ Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais [...] (BRASIL, 1988, www.planalto.gov.br).

¹⁷ YAMASHITA, 2005, p. 54.

¹⁸ LEAL, Rogério Gesta. *Administração Pública e Sociedade: novos paradigmas*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

não promovendo (ou o fazendo precariamente) políticas públicas necessárias como na saúde, segurança pública, educação, dentre outras demandas sociais.

Em outras vezes, é possível identificar um Estado que, por medo de perder o controle social e a aceitação, toma para si espaços “de litigiosidade perdidos para a autotutela social, tanto em nome da manutenção do seu poder, como preocupado em assegurar um mínimo de respeito e acatamento às oficiais regras do jogo”¹⁹ é o exemplo da mediação que passou a ser regulamentada no Código de Processo Civil de 2015.

Ao lado disso, é possível constatar que o conceito de soberania do Estado-Nação, vinculado ao direito, comunidade e território, parece estar sendo relativizado hodiernamente diante da globalização, da produção em massa, do fenômeno da desterritorialização e inclusive da corrupção e seus arrojados mecanismos, fenômenos da sociedade de riscos.

Os riscos hodiernos não podem ser entendidos apenas como consequência da dificuldade do Estado controlar os efeitos colaterais da modernidade, mas também devem ser entendido como efeitos da própria modernidade e das inúmeras escolhas e possibilidades que ela própria gerou.

Nesta Sociedade de Riscos a ideia que guiava a Modernidade, qual seja, a de ser possível o controle dos efeitos colaterais e das decisões do homem restou em crise, razão pela qual Beck a define como uma sociedade do não-saber, porque no estágio alcançado pelo desenvolvimento tecnológico, os limites de controlabilidade dos riscos não tem se mostrado suficientes para evitar os danos que se consumam cada vez mais; ao contrário, cada aumento de saber/conhecimento/técnica tende a coincidir com o surgimento de novos riscos.²⁰

Com efeito, a sociedade de risco é a característica principal da sociedade moderna. O risco é a linha intermediária entre a segurança e a destruição. Segundo Trujillo²¹, em suma é a “fase de desarrollo de la sociedade moderna donde los riegos sociales, políticos, económicos e industriales tienden cada vez más a escapar a las instituciones de control y protección de la sociedade industrial”.

¹⁹ Ibidem, p. 48.

²⁰ LEAL, Rogério Gesta. *A responsabilidade penal do patrimônio ilícito como ferramenta de enfrentamento da criminalidade*: instrumentos de direito material e processual. Porto Alegre: FMP, 2017. E-book, p. 41

²¹ TRUJILLO; Blanca Zullema Ballesteros Reflexión sobre la teoría de la sociedad del riesgo. *Revistas Bolivianas*, La Paz, n.35, jul. 2014. Disponível em <http://www.revistasbolivianas.org.bo/scielo.php?script=sci_issuetoc&pid=0040-291520140002&lng=es&nrm=iso>. Acesso em 20 jun. 2017, p. 204.

Um conceito importante dentro do estudo das sociedades de riscos, é a globalidade. Segundo Leal²² a globalidade significa que “nada que ocorre no planeta pode ser tido como algo local, regional ou nacional, eis que as novas descobertas tecnológicas e científicas, os desastres e catástrofes ambientais e industriais, afetam todo o mundo”. Isso exige uma reorganização das instituições e da forma como as pessoas vivem suas vidas, tendo presente as relações inexoráveis do local x global. Essa reorganização compreende ainda a forma como o Estado se organiza diante das mudanças sociais.

Ao lado disso, a globalização refere-se à interação entre os Estados soberanos. Segundo Giddens²³ não se relaciona unicamente à interdependência econômica, mas também à transformação do tempo e espaço na vida cotidiana. Com efeito, a globalização “afasta-se” do Estado-nação visto que alguns de seus poderes foram enfraquecidos. Além do mais, a globalização também “espreme pelos lados”, criando novas regiões econômicas e culturais que por vezes transpõem as fronteiras dos Estados-nações.

Com efeito, a globalidade e a globalização são elementos intrínsecos da sociedade de riscos, e devem ser entendidos não como algo consequentemente prejudicial, mas como resultado das dinâmicas sociais. É uso que se faz destes mecanismos que define os resultados das dinâmicas sociais, assim o que se defende não é a extinção dos riscos, mas geri-los de maneira racional e eficiente.

Contudo, a questão do Estado soberano em tempos de globalização trouxe alguns paradoxos. Existem aqueles que tentam impor ordem dentro do seu espaço, os que tentam desistir dos direitos soberanos e estados que estavam esquecidos e pretendem se tornar um Estado. Todavia, no contexto geral, aconteceu uma morte da soberania dos Estados, os quais não têm recursos suficientes e liberdade para evitar um colapso²⁴. Os Estados tornam-se, em última análise, reféns das grandes corporações, ou seja, do capital. Aí entra o controle da corrupção e das organizações criminosas, bem com a tributação destas receitas como forma de reconhecimento da soberania do Estado, enquanto também um Estado Fiscal.

²² LEAL, 2017, p. 45.

²³ GIDDENS, Anthony. *A terceira via: reflexões sobre o impasse político atual e o futuro da social-democracia*. Tradução de Maria Luiza X. de Borges. 2ª tiragem. Rio de Janeiro: Record, 1999.

²⁴ BAUMAN, Zygmunt. *Modernidade e holocausto*. Rio de Janeiro: Zahar, 1998.

Contudo, o Estado fraco somente é assim considerado no nível das estratégias de hegemonia e de confiança. Isto porque, no nível de estratégia de acumulação ele está mais forte do que nunca, tendo em vista que a regulação e legitimação das exigências do capitalismo global é feita pelo Estado no âmbito nacional. Assim, está-se diante do que Santos²⁵ chamou de nova articulação entre o princípio do Estado e o princípio do mercado. Portanto, pode-se afirmar que

[...] na contemporaneidade, a esfera pública – espaço - é palco de intensas mudanças: novos papéis, relações e modelos familiares, comunicação e tecnologias, políticas públicas articulam-se com o terceiro setor, a globalização contribui para a formação de culturas híbridas, a vulnerabilidade econômica e dos territórios; em resumo, o Estado e seus agentes encontram-se em transição, enfrentando incertezas e instabilidade.²⁶

Nesse sentido, Rubio²⁷ afirma que tanto a absolutização do mercado como da ciência legitimadas pelo direito através de instituições de ordem, conhecimento e tecnologia, têm provocado um processo de colonização patriarcal, que quebrou os vínculos de solidariedade.

É sob este prisma, do capitalismo desenfreado que vão se criando ações e reações individuais, institucionais e sociais ilícitas que visam a aferição de vultuosas quantias financeiras, tais como os crimes cibernéticos, ambientais, contra o consumidor, lavagem de dinheiro, etc²⁸. Contudo, o Estado contemporâneo parece ainda não estar preparado para enfrentar tais ilicitudes, e em alguns casos é possível constatar que seus agentes, ao invés atuar no combate a estes crimes, acabam cooperando com os criminosos em troca de vantagens financeiras. Esse é o ponto central do presente artigo, a corrupção é o inverso do controle estatal sobre as instituições, as pessoas e os crimes cometidos a partir daí.

2. A corrupção no Brasil e responsabilidade pública: noções conceituais acerca do controle interno e externo

A noção de corrupção está fortemente arraigada com a organização estatal e social, e pode ser verificada tanto na esfera pública quanto privada.

²⁵ SANTOS, Boaventura de Souza. *A gramática do tempo: para uma nova cultura política*. 3 ed. São Paulo: Cortez, 2006.

²⁶ DUARTE, M. M. G. *Tirania no próprio ninho: violência doméstica e direitos humanos da mulher: motivos da violência de gênero, deveres do estado e proposta para o enfrentamento*. Santa Cruz do Sul: Essere nel Mondo, 2016, p. 145.

²⁷ RUBIO, David Sanchez. *Encantos y desencantos de los derechos humanos: de emancipaciones, liberaciones y dominaciones*. Barcelona: Icaria, 2012.

²⁸ LEAL, 2017.

Embora pouco considerada nos estudos sobre o tema a esfera privada geralmente influencia fortemente a ética pública, o controle das instituições e, especialmente, as práticas corruptivas que fluem em todas as esferas de organização social.

Nesses termos, a corrupção deve ser entendida como fenômeno complexo e multifacetário, que envolve diversas práticas, desde as mais cotidianas como furar uma fila, até as micro e macro institucionais (por exemplo, fraude à licitações municipais e crime de lavagem de dinheiro). Assim, um dos primeiros problemas que se enfrenta é a desatualização da legislação frente a tal prática que está em constante modificação e evolução, seguindo os fenômenos da sociedade de riscos.

Leal afirma que a corrupção é “um fenômeno de múltiplos fundamentos e nexos causais, tratada por diversos campos do conhecimento (filosofia, ciência política, economia, sociologia, antropologia, ciência jurídica, etc.), não sendo de fácil compreensão e definição”²⁹.

Nesses termos, o combate da corrupção faz parte de uma política pública assumida como compromisso internacional pelo Brasil, através da ratificação da Convenção Interamericana contra a Corrupção pelo Decreto 4.410/2002, e da Convenção das Nações Unidas contra a Corrupção, ratificada pelo Decreto 5.687/2006. Embora tais convenções não apresentem um conceito fechado de corrupção, elas arrolam diversos atos³⁰, compreendidos enquanto práticas corruptivas, que devem ser criminalizadas³¹.

A corrupção impacta diversos setores da vida civil diretamente. Dentre eles, o no setor produtivo, ocorre uma redução da efetivação de políticas públicas voltadas ao mercado, possibilitando a atuação de organizações clandestinas ou irregulares, o que gera informalidade e violações dos direitos laborais, bem como a concorrência desleal e formação de oligarquias³².

²⁹ Idem, 2013, p. 81

³⁰ Ver Capítulo III da convenção da ONU (http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2006/decreto/d5687.htm) e Artigo VI na convenção da OEA (http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/2002/d4410.htm)

³¹ ARAUJO, Felipe Dantas de. Corrupção e novas concepções de direito punitivo: rumo a um direito de intervenção anticorrupção? *Revista de Direito Internacional*, Brasília, v. 8, n. 2, p. 205-253, jul./dez. 2011. Disponível em: <<https://www.publicacoesacademicas.uniceub.br/rdi/article/download/1543/1434>>. Acesso em: 20 jun. 2017.

³² LEAL, 2013.

Com efeito, a corrupção especialmente pelo desvio de recursos públicos, atinge de forma imediata os bens econômicos do Estado. Ela possui efeitos nocivos intergeracionais, visto que atinge as políticas públicas e direitos sociais que poderiam ser garantidos e mais, pelos quais a população contribuiu através do pagamento de impostos. Contudo, mesmo quando não há impacto financeiro, seja pela devolução do valor, pelo produto irrisório do crime ou por não envolver algum benefício econômico, tal prática ainda atinge a sociedade e macula o interesse público e especialmente a confiança da população nas instituições públicas³³.

Essa crise nas instituições justamente agrava ainda mais o grau de aceitação das práticas corruptivas. Nesse sentido, Leal³⁴ adverte que “quanto mais a corrupção se apresentar como regra de conduta e praxis tolerada, tanto mais tende a permanecer nas sombras, não sendo denunciada ou revelada”.

Nesse paradigma Reis³⁵ defende que a corrupção é apenas um dos problemas que a política democrática enfrenta atualmente. Segundo ele é inerente ao princípio democrático o direito de buscar os próprios interesses. Contudo, esse direito encontra limites apoiados em normas sociais consolidadas por meio da cultura daquela sociedade.

Isso denota o conceito de ética pública e a necessidade de estreitamento do mesmo de modo que se amplie o controle social diante da administração pública. Nesse sentido, segundo Leal a ética pública refere-se a comportamentos humanos que têm impacto direto nas instituições e no comportamento dos agentes estatais³⁶. “Em outras palavras, determinada cultura organizacional alberga os valores sustentados, desenvolvidos e compartilhados por grupos sociais que integram as instituições, resultando daí condutas éticas ou antiéticas”³⁷.

Com efeito, a participação social possui uma significativa importância no controle da corrupção. Leal³⁸ defende que possivelmente uma democracia mais participativa e deliberativa responde de maneira mais legítima à

³³ A moralidade administrativa é protegida, tendo como fundamento os princípios que a norteiam, os quais constam do art. 37 da Constituição: legalidade, impessoalidade, publicidade e eficiência.

³⁴ LEAL, 2013.

³⁵ REIS, F. W. Corrupção, cultura e ideologia. In: ARITZER, L. et al. (Orgs.). *Corrupção: ensaios e críticas*. Belo Horizonte: UFMG, 2012, p. 328-334.

³⁶ LEAL, 2013.

³⁷ *Ibidem*, p. 64.

³⁸ *Ibidem*.

corrupção, envolvendo a sociedade civil como protagonista do controle de sua ocorrência.

No âmbito do poder público, a finalidade do controle é garantir uma atuação de acordo com os princípios estabelecidos pela Constituição Federal (legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência), bem como aos princípios da supremacia do interesse público sobre o privado e da indisponibilidade de interesse público³⁹.

A citada Convenção das Nações Unidas contra a corrupção determina no seu artigo 6º que cada Estado parte garantirá a criação e estrutura a um ou mais órgãos encarregados de prevenir a corrupção⁴⁰. Assim, nos últimos anos o Brasil criou e fortaleceu as instituições responsáveis pelo controle institucional de suas contas. Dentre essas instituições destacam-se a Comissão de ética Pública da Presidência da República e as comissões de ética dos órgãos e entidades da administração pública federal, a Controladoria-Geral da União, o Departamento da Política Federal, o Tribunal de Contas da União e o Ministério Público Federal⁴¹.

Nesses termos o controle da administração pública pode ser interno, se exercido por um órgão do próprio poder controlado, ou externo, quando exercido por órgão vinculado a poder diverso do poder controlado⁴². No Brasil, o controle externo no âmbito da União, é exercido pelo Congresso Nacional, conforme artigos 70 e 71 da CRFB, com auxílio do Tribunal de Contas da União (TCU)⁴³.

Esse controle pode ser dividido em dois âmbitos. O primeiro é o controle político, exercido exclusivamente pelo Congresso Nacional e por suas casas e comissões, e visa assegurar o respeito aos interesses sociais. O

³⁹ GOMES, M. B.; ARAÚJO, R. M. *Controle externo*. In: ARITZER, L. et al. (Orgs.). *Corrupção: ensaios e críticas*. Belo Horizonte: UFMG, 2012, p. 473-481.

⁴⁰ BRASIL. Decreto nº 5.687, de 31 de janeiro de 2006. Promulga a Convenção das Nações Unidas contra a Corrupção, adotada pela Assembléia-Geral das Nações Unidas em 31 de outubro de 2003 e assinada pelo Brasil em 9 de dezembro de 2003. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, 31 jan. 2006. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato_2004-2006/2006/decreto/d5687.htm>. Acesso em: 28 jun. 2017.

⁴¹ CORRÊA, Izabela Moreira. Sistema de integridade: avanços e agenda de ação para a administração pública federal. In: AVRITZER, L.; FILGUEIRAS, F. (Orgs.). *Corrupção e sistema política no Brasil*. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2011.

⁴² GOMES; ARAÚJO, 2012, p. 473-481.

⁴³ BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF: Senado Federal, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del3689.htm>. Acesso em: 10 out. 2016.

segundo é o julgamento anual das contas do Presidente da República e dos chefes do Legislativo e Judiciário, após parecer prévio do TCU⁴⁴.

Os controles externos diante disso, possuem uma especial função. Logicamente sozinhos não possuem força coercitiva suficiente para garantir o respeito às normas institucionais. Isso exigiria muito tempo e esforço dos controladores, bem como a repressão constante também consumiria uma enorme carga de energia dos próprios subordinados, que se sentiriam ainda desvalorizados e com pouca motivação para o exercício de suas funções⁴⁵. Por esta razão a confiança é um elemento chave na busca pela eficácia dos processos organizacionais.

Já por controle interno se entende o conjunto de ações e métodos que uma organização exerce sobre seus próprios atos, na intenção de preservar seu patrimônio e examinar a compatibilidade de suas ações com os princípios e parâmetros pré-estabelecidos⁴⁶.

Indiferente da esfera de atuação do governo, os Poderes Executivo, Judiciário ou Legislativo estão obrigados a implementar diversos procedimentos integrados, com o intuito de realizar o controle interno de sua atuação. Segundo Spinelli “esses sistemas têm o objetivo de evitar possíveis danos ao erário, garantindo que a atuação governamental seja compatível com o interesse público”⁴⁷.

Nesses termos, a responsabilidade e a administração compõem um paradoxo interessante conforme DeLeon⁴⁸, as ações dos administradores não podem ser, simultaneamente, o resultado de sua própria intencionalidade pessoal e de sua sensibilidade à vontade dos outros. Embora que, em condições favoráveis estes dois elementos possam se concatenar, a moralidade pessoal não fornece base para a legitimidade administrativa.

Conclui-se disso que não há formula pronta para conseguir aumentar o senso de responsabilidade dos funcionários públicos, especialmente diante das variáveis que envolve. Contudo, um maior senso de confiança

⁴⁴ GOMES; ARAÚJO, 2012, p. 473-481.

⁴⁵ DELEON, Linda. Sobre agir de forma responsável em um mundo desordenado: ética individual e responsabilidade administrativa. In: PETERS, B. G.; PIERRE, J. (Orgs.). *Administração pública*. São Paulo, Brasília: UNESP, ENAP, 2010, p. 573-594.

⁴⁶ SPINELLI, M. Controle interno. In: ARITZER, L. et al. (Orgs.). *Corrupção: ensaios e críticas*. Belo Horizonte: UFMG, 2012, p. 482-485

⁴⁷ SPINELLI, 2012, p. 283.

⁴⁸ DELEON, 2010.

combinado com o controle interno e externo é uma alternativa que visa equalizar a dificuldade em tratar da questão.

Paralelo aos mecanismos formais de controle, a corrupção, especialmente aquela desenvolvida através do crime organizado, acaba por gerar impactos em diversos setores de atuação do poder público, o que suscita a identificação e atuação do Estado, quando provocado seja no aspecto administrativo, penal, civil e tributário. O presente artigo, visa analisar o impacto da corrupção no direito tributário, especialmente a possibilidade de tributação de receitas provenientes de crimes de corrupção. É o que segue.

3. A tributação das receitas provenientes de atos corruptivos: a aplicabilidade do princípio do *non olet* no direito brasileiro

A expressão latina *pecunia non olet* (em tradução livre “o dinheiro não cheira”) provém da frase dita por Vespasiano a seu filho Tito, que criticava a cobrança de tributo pela utilização de “banheiros” públicos⁴⁹. Atualmente o termo é utilizado no Brasil e em diversos países para justificar a cobrança de impostos de receitas ilícitas provenientes, geralmente, de crimes praticados por organizações criminosas nas diversas áreas de atuação.

Contudo, segundo Paula⁵⁰ atualmente o princípio tem sofrido com três teses principais que sustentem sua inaplicabilidade no Direito brasileiro, de forma a afastar o imposto de renda devido. A primeira é de que a delação premiada, deve afastar quaisquer cobranças relativas ao ato ilícito confessado, inclusive de natureza civil ou tributária. Em segundo lugar, sustenta-se que tributar o produto de algum crime de corrupção é tributar uma receita ilícita, o que é vedado pelo artigo 3º do Código Tributário Nacional (CTN). E por fim, defende-se a não ocorrência do fato gerador do imposto de renda, visto que a sistemática da delação, bem como o processo de apuração de outros crimes, envolve a perda do produto total dos atos ilícitos⁵¹.

Com efeito, a Lei Federal n.º 12.850/2013, que dispõe sobre a organização criminosa, prevê em seu artigo 4º⁵² a possibilidade da aplicação do

⁴⁹ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. Volume II: Valores e Princípios Constitucionais Tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

⁵⁰ PAULA, Daniel Giotti de. Tributação de rendimentos de propina e corrupção. *Jota*, São Paulo, 29 mar. 2017. Disponível em: <<https://jota.info/artigos/tributacao-de-rendimentos-advindos-de-propina-e-corrupcao-2903207>>. Acesso em: 20 jun. 2017.

⁵¹ PAULA, 2017.

⁵² Art. 4º O juiz poderá, a requerimento das partes, conceder o perdão judicial, reduzir em até 2/3 (dois terços) a pena privativa de liberdade ou substituí-la por restritiva de direitos daquele

benefício da colaboração premiada, a quem tenha cooperado efetivamente e voluntariamente para a investigação e processo criminal. Como consequências, prevê a lei o perdão judicial, redução em até 2/3 da pena privativa de liberdade ou substituição dessa por uma pena restritiva de direitos.

Nesses termos, não se lê no dispositivo legal o afastamento da responsabilidade civil ou tributária, estando limitado exclusivamente às consequências penais. O afastamento da responsabilidade civil e tributária não faz sentido, visto que dentre os objetivos da delação premiada, se encontra justamente na recuperação total ou parcial do produto do delito⁵³.

A própria Constituição Federal prevê no seu art.5º incisos XLV e XLVI, a obrigação de reparar os casos causados pela prática do crime, bem como o perdimento dos bens, estendidos aos sucessores e contra eles executadas, até o limite do patrimônio ilícito transferido⁵⁴.

Ferreira Neto e Paulsen⁵⁵ defendem, nesse sentido, que a renúncia de receitas é competência do poder legislativo, obedecendo o princípio da legalidade. Exemplo disso ocorreu através da Lei de Repatriação (Lei 13.254/2016). Nesses termos:

argumento primeiro contrário é o de que não existe autorização, em fonte social do Direito, para que haja o afastamento da responsabilidade tributária parcial ou total de quem auferir renda fruto de propina e corrupção, sendo a invocação a outros modelos jurídicos algo sem qualquer fundamento normativo⁵⁶.

Ademais, com relação à impossibilidade de tributação de ato ilícito pelo artigo 3º do CTN⁵⁷, é necessário compreender que a vedação refere-se à “sanção de ato ilícito”. Com efeito, o dispositivo legal afirma que um ato sancionatório, por exemplo uma multa de trânsito, não pode ser compreendida como tributo, não se aplicando as regras específicas à ela.

que tenha colaborado efetiva e voluntariamente com a investigação e com o processo criminal, desde que dessa colaboração advenha um ou mais dos seguintes resultados [...]

⁵³ PAULA, 2017.

⁵⁴ BRASIL, 1988.

⁵⁵ FERREIRA NETO, Arthur Maria; PAULSEN, Leandro. *A Lei de “Repatriação”*: regularização cambial e tributária de ativos mantidos no exterior e não declarados às autoridades brasileiras. São Paulo: Quartier Latin, 2016.

⁵⁶ PAULA, 2017.

⁵⁷ “Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que **não constitua sanção de ato ilícito**, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada” (BRASIL, 1966, grifo próprio)

Contudo, da leitura do dispositivo não é possível compreender que, uma receita ilícita não poderá ser tributada⁵⁸.

Destaca-se que na atual ordem jurídica o tributo tem sido utilizado como um verdadeiro instrumento do Estado intervir na economia. Com efeito, se, em outras épocas, o tributo tinha a função precípua de garantir receita para o Estado, atualmente é utilizado como forma de interferir na vida econômica do país, em suas diversas modalidades. E mais: inegável hoje, mais que ontem, que os tributos exercitam notória função social⁵⁹. Assim, a tributação de receitas provindas do exterior, por exemplo é uma forma do Estado controlar essa riqueza que de certa forma não se tem clareza da origem. Dessa forma, percebe-se que atualmente o Direito Tributário possui uma forte característica de controle social e das instituições, bem como da exigência de comprovação dos rendimentos e aferição deste é um importante mecanismo de fiscalização e identificação de práticas corruptivas.

Segundo a análise, segundo Paula (2017) o artigo 118, I do CTN⁶⁰ incorporou o princípio do *non olet* no Direito pátrio, ao dispõe que a definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo a validade jurídica dos atos praticados, bem como a natureza do seu objetivo ou de seus efeitos. Nesse sentido,

O art. 118, I, do CTN não pode ser interpretado de forma insulada, porquanto pode trazer sérias contradições aos demais dispositivos legais. O princípio do *non olet*, expresso no artigo citado, foi criado por Albert Hensel e Otmar Bühler e tem como escopo permitir a tributação das atividades ilícitas. Irrelevante, portanto, para a determinação do fato gerador, a validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes [...]. (REsp 1493162/DF, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, DJe 19/12/14)⁶¹.

Inclusive o STJ já pacificou entendido da possibilidade de aplicação do princípio do *non olet* em sua jurisprudência

PROCESSO PENAL. HABEAS CORPUS. RECEBIMENTO DA DENÚNCIA. POSSIBILIDADE JURÍDICA DE TRIBUTAÇÃO SOBRE

⁵⁸ MACHADO, Hugo de Brito. *Teoria Geral de Direito Tributário*. Malheiros: São Paulo, 2015.

⁵⁹ CASTILHO, Paulo Cesar Baria de. *Confisco tributário*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002.

⁶⁰ Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:

I - da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;

⁶¹ BRASIL. Supremo Tribunal de Justiça (STJ). REsp 1493162/DF, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma. *Diário Oficial da Justiça Eletrônico*: 19 dez. 2014.

VALORES ORIUNDOS DE CRIME. PRINCÍPIO DO DIREITO TRIBUTÁRIO DO NON OLET. EXTRATO BANCÁRIO. LAUDO ECONÔMICO-FINANCEIRO. LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO DEFINITIVO. JUSTA CAUSA CONFIGURADA. QUEBRA DE SIGILO BANCÁRIO. DECISÃO MOTIVADA. ORDEM DENEGADA. 1. **Sonegação fiscal de lucro advindo de atividade criminosa: "non olet". Produto de crime subtraído à declaração de rendimentos: possível caracterização de crime de sonegação fiscal. Precedentes do STF.** [...] 4. A decisão judicial de quebra de sigilo bancário está devidamente motivada. Ausência de irregularidade. 5. Ordem denegada. (HC 351.413/DF, Rel. Ministra MARIA THEREZA DE ASSIS MOURA, SEXTA TURMA, DJE 29/4/16.)⁶²

Não bastasse isso, o artigo 26, da Lei 4.506/1964, que dispõe do imposto de renda prevê que os rendimentos derivados de atividades ou transações ilícitas, estão sujeitos a tributação sem prejuízo das sanções que lhe couberem. O referido artigo representa que, ainda que ilícita, existe manifestação de riqueza nas receitas advindas de práticas corruptivas.

A falta de tributação dessas receitas poderia gerar uma maior injustiça social, visto que feriria o princípio da isonomia tributária previsto no artigo 150, II, CRFB. Nesses termos, é indiferente ainda a previsão do perdimento das receitas provenientes de crimes, pela Lei Federal n. 9.613/98, que trata do crime de lavagem, e por outros atos normativos, como o Decreto-lei n. 9.760/46 e o próprio CPP. Visto que, a eventual perda da titularidade do produto do crime não “elide a constatação de que, à data em que recebeu dinheiro fruto de propina e corrupção, tinha titularidade econômica e jurídica sobre aqueles valores”⁶³.

Com efeito, contata-se que a tributação das receitas ilícitas não evita uma maior injustiça social, visto que o cometimento do ato corruptivo já ocorreu. Contudo, é um importante mecanismo adicional aos demais controles citados ao longo do texto, tanto na identificação de receitas injustificáveis, como possibilita o respeito à igualdade tributária, visto que, na época do recebimento do produto do crime, houve uma vantagem econômica que gerou a incidência do imposto de renda.

Conclusão

Com o presente artigo objetivou-se analisar a possibilidade de tributação das receitas ilícitas provenientes de crimes de corrupção bem como o controle de tais crimes através de um complexo sistema de atuação do

⁶² BRASIL. Supremo Tribunal de Justiça (STJ) HC 351.413/DF, Rel. Ministra Maria Thereza de Assis Moura, Sexta Turma, *Diário Oficial da Justiça Eletrônico*: 29 abr. 2016.

⁶³ PAULA, 2017.

Estado. Inicialmente, buscou-se compreender elementos chave da organização estatal hodierna, analisando a criação da concepção de Estado Moderno até a crise de soberania que este se encontra atualmente.

Resultado disso pode-se verificar que os processos de globalidade e globalização, inerentes das sociedades de riscos, são fenômenos que cada vez mais impactam negativamente na soberania estatal. O capitalismo desenfreado e os mecanismos adotados por estes, mostram-se nocivos a administração pública que não consegue acompanhar a evolução tecnológica e a dinâmica do mundo digital no combate à corrupção.

Assim, é elementar ao Estado criar mecanismos de controle que visem identificar e prevenir crimes de corrupção. Contudo, aí identifica-se um paradoxo, enquanto o Estado detém os mecanismos de controle social ele próprio, por meio de seus agentes, se insere nesse meio. Daí a necessidade de um maior senso de responsabilidade, resultado da soma de mecanismos de controle interno e externo.

Embora, tais mecanismos necessitem serem equipados adequadamente, eles devem respeitar ainda ao princípio da eficiência e eficácia de modo que sua manutenção não traga mais prejuízos, sejam por serem onerosos demais ou por se organizarem conjuntamente em esquemas de corrupção.

Assim, o Sistema Tributário a partir da possibilidade da tributação de receitas ilícitas surge como uma possibilidade de controle indireta de práticas corruptivas, em face da exigência de comprovações das receitas obtidas. Contudo, acima disto, a tributação visa assegurar o princípio da igualdade tributária, em face de que, quando do recebimento do produto do crime ocorreu um aumento econômico, que embora possa ser perdido, foi aproveitado no tempo que esteve à disposição do réu.

Referências

- ARAUJO, Felipe Dantas de. Corrupção e novas concepções de direito punitivo: rumo a um direito de intervenção anticorrupção? *Revista de Direito Internacional*, Brasília, v. 8, n. 2, p. 205-253, jul./dez. 2011. Disponível em: <<https://www.publicacoesacademicas.uniceub.br/rdi/article/download/1543/1434>>. Acesso em: 20 jun. 2017
- BAUMAN, Zygmunt. *Modernidade e holocausto*. Rio de Janeiro: Zahar, 1998.
- BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF: Senado Federal, 1988. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del3689.htm>. Acesso em: 10 out. 2016.

_____. Decreto nº 5.687, de 31 de janeiro de 2006. Promulga a Convenção das Nações Unidas contra a Corrupção, adotada pela Assembleia-Geral das Nações Unidas em 31 de outubro de 2003 e assinada pelo Brasil em 9 de dezembro de 2003. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, 31 jan. 2006. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2006/decreto/d5687.htm>. Acesso em: 28 jun. 2017.

_____. Supremo Tribunal de Justiça (STJ) HC 351.413/DF, Rel. Ministra Maria Thereza de Assis Moura, Sexta Turma, *Diário Oficial da Justiça Eletrônico*: 29 abr. 2016.

_____. REsp 1493162/DF, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma. *Diário Oficial da Justiça Eletrônico*: 19 dez. 2014.

CASTILHO, Paulo Cesar Baria de. *Confisco tributário*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002.

CORRÊA, Izabela Moreira. Sistema de integridade: avanços e agenda de ação para a administração pública federal. In: AVRITZER, L.; FILGUEIRAS, F. (Orgs.). *Corrupção e sistema política no Brasil*. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2011.

DeLEON, Linda. Sobre agir de forma responsável em um mundo desordenado: ética individual e responsabilidade administrativa. In: PETERS, B. G.; PIERRE, J. (Orgs.). *Administração pública*. São Paulo, Brasília: UNESP, ENAP, 2010, p. 573-594.

DUARTE, M. M. G. *Tirania no próprio ninho: violência doméstica e direitos humanos da mulher: motivos da violência de gênero, deveres do estado e proposta para o enfrentamento*.

FERREIRA NETO, Arthur Maria; PAULSEN, Leandro. *A Lei de “Repatriação”*: regularização cambial e tributária de ativos mantidos no exterior e não declarados às autoridades brasileiras. São Paulo: Quartier Latin, 2016.

GIDDENS, Anthony. *A terceira via: reflexões sobre o impasse político atual e o futuro da social-democracia*. Tradução de Maria Luiza X. de Borges. 2ª tiragem. Rio de Janeiro: Record, 1999.

GOMES, M. B.; ARAÚJO, R. M. *Controle externo*. In: ARITZER, L. et al. (Orgs.). *Corrupção: ensaios e críticas*. Belo Horizonte: UFMG, 2012, p. 473-481

- HOBBS, Thomas. *Leviatã, ou, Matéria, forma e poder de uma república eclesiástica e civil*. São Paulo: Martins Fontes, 2003
- LEAL, Rogério Gesta. *Administração Pública e Sociedade: novos paradigmas*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006
- _____. *Patologias corruptivas nas relações entre Estado, administração pública e sociedade: causas, consequências e tratamentos*. Santa Cruz do Sul: Edunisc, 2013
- _____. *A responsabilidade penal do patrimônio ilícito como ferramenta de enfrentamento da criminalidade: instrumentos de direito material e processual*. Porto Alegre: FMP, 2017. E-book.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Teoria Geral de Direito Tributário*. Malheiros: São Paulo, 2015.
- PAULA, Daniel Giotti de. Tributação de rendimentos de propina e corrupção. *Jota*, São Paulo, 29 mar. 2017. Disponível em: <<https://jota.info/artigos/tributacao-de-rendimentos-advindos-de-propina-e-corrupcao-2903207>>. Acesso em: 20 jun. 2017.
- QUINTANEIRO, T.; BARBOSA, M. L. O.; OLIVEIRA, M. G. M. *Um toque de clássicos: Marx, Durkheim, Weber*. Belo Horizonte: Editora UFMG, 2002.
- RIBEIRO, J. R. Hobbes. In: ARITZER, L. et al. (Orgs.). *Corrupção: ensaios e críticas*. Belo Horizonte: UFMG, 2012, p. 48-54.
- REIS, F. W. Corrupção, cultura e ideologia. In: ARITZER, L. et al. (Orgs.). *Corrupção: ensaios e críticas*. Belo Horizonte: UFMG, 2012, p. 328-334
- SANTOS, Boaventura de Souza. *A gramática do tempo: para uma nova cultura política*. 3 ed. São Paulo: Cortez, 2006.
- SPINELLI, M. Controle interno. In: ARITZER, L. et al. (Orgs.). *Corrupção: ensaios e críticas*. Belo Horizonte: UFMG, 2012, p. 482-485
- RUBIO, David Sanchez. *Encantos y desencantos de los derechos humanos: de emancipaciones, liberaciones y dominaciones*. Barcelona: Icaria, 2012.
- TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. Volume II: Valores e Princípios Constitucionais Tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

- TRUJILLO; Blanca Zullema Ballesteros Reflexión sobre la teoría de la sociedad del riesgo. *Revistas Bolivianas*, La Paz, n.35, jul. 2014. Disponível em <http://www.revistasbolivianas.org.bo/scielo.php?script=sci_issuetoc&pid=0040-291520140002&lng=es&nrm=iso>. Acesso em 20 jun. 2017.
- WARAT, Luiz Alberto. *A rua grita Dionísio!* Direitos humanos da alteridade, surrealismo e cartografia. Tradução e organização de Vivian Alves de Assis, Júlio César Marcelino Jr. e Alexandre Morais da Rosa. Rio de Janeiro: Lume Júris, 2010
- YAMASHITA, Douglas. Princípio da Solidariedade em Direito Tributário. In: GRECO, M. A.; GODOI, M. S. de (Coords.). *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005. p. 53-67