

**REMISSÕES E ANISTIAS FISCAIS SOB O ENFOQUE DA MORAL TRIBUTÁRIA:
UMA ANÁLISE DAS RENÚNCIAS CONCEDIDAS PELO GOVERNO FEDERAL
BRASILEIRO NOS ANOS DE 2017 E 2018 E SUAS PROJEÇÕES PARA 2019 E 2020**
*REMISSIONS AND TAX AMNESTY BY THE FOCUS OF TAX MORALITY: AN ANALYSIS
OF THE WAIVERS GRANTED BY THE BRAZILIAN FEDERAL GOVERNMENT IN THE
YEARS 2017 AND 2018 AND ITS PROJECTIONS FOR 2019 AND 2020*

Hugo Thamir Rodrigues

Doutor em Direito pela Universidade Federal de Santa Catarina - UFSC. Mestre em Desenvolvimento Regional pela Universidade de Santa Cruz do Sul - UNISC. Professor do Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade de Santa Cruz do Sul - UNISC - Doutorado e Mestrado. Coordenador do grupo de pesquisa Direito Tributário/Financeiro Políticas Públicas de Desenvolvimento e Inclusão Social, vinculado ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade de Santa Cruz do Sul - UNISC. Vice-coordenador do Conselho de Ética na Pesquisa (CEP) da Universidade de Santa Cruz do Sul - UNISC. Membro da Comissão de Ética para o Uso de Animais (CEUA) da Universidade de Santa Cruz do Sul - UNISC. Membro do Conselho Editorial da EDUNISC. Acadêmico do Curso de Psicologia da Universidade de Santa Cruz do Sul - UNISC, Rio Grande do Sul (Brasil). E-mail: hugo@unisc.br. Lattes: <http://lattes.cnpq.br/5161861990022466>.

Vívian Paludo

Mestranda do Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade de Santa Cruz do Sul - UNISC. Especialista em Direito Processual Civil pela Universidade do Sul de Santa Catarina - UNISUL. Bacharel em Direito pela Universidade Federal de Pelotas - UFPel. Bacharel em Administração pela Universidade Federal de Pelotas - UFPel. Membro do grupo de pesquisa Direito Tributário/Financeiro Políticas Públicas de Desenvolvimento e Inclusão Social, Rio Grande do Sul (Brasil). E-mail: vivipaludo2@gmail.com. Lattes: <http://lattes.cnpq.br/6364849182115662>.

Submissão: 15.05.2019.

Aprovação: 27.05.2020.

RESUMO

As remissões e anistias tributárias representam renúncias fiscais de grandes quantidades de recursos. No Governo Federal do Brasil, nos anos de 2017 e 2018, foram anistiados e remidos 83,456 bilhões de reais, por meio de quatro leis. O presente estudo objetiva analisar a relação entre as anistias concedidas pelo governo federal nos anos de 2017 e 2018 e suas projeções para os anos de 2019 e 2020, bem como a moral tributária, por meio da pesquisa bibliográfica e do método dedutivo. A moralidade tributária está relacionada ao agir do Estado e do

contribuinte, e deve ser baseada na capacidade contributiva, a qual está ligada à renda, ao mínimo existencial e ao tratamento com igualdade. Remissão e anistia são renúncias tributárias, sendo que a remissão é o perdão do tributo, enquanto a anistia está relacionada à infração e sua renúncia. O uso das anistias e remissões, mesmo que legalmente instituídas, pode ferir a moralidade tributária quando seus fins não levam em conta o interesse público ou são meramente arrecadatórios, ou quando ferem a capacidade contributiva e a igualdade tributária.

PALAVRAS-CHAVE: Anistia tributária. Moral tributária. Remissão.

ABSTRACT

Remissions and tax amnesty represent tax waivers of large amounts of resources. The Federal Government of Brazil, in the years 2017 and 2018, waiver granted tax amnesty and redeemed about 83.456 billion reais, through four laws. The present study aims to analyze the relationship between the tax amnesty granted by the federal government in the years 2017 and 2018 and its projections for the years 2019 and 2020, as well as the tax moral, through bibliographic research and the deductive method. The tax morality is related to the action of the State and the taxpayer, and must be based on the contributory capacity, which is linked to income, to the minimum existential and to treatment with equality. Remission and tax amnesty are tax waivers, and remission is the forgiveness of the tribute, while the amnesty is related to the infringement and its resignation. The use of tax amnesty and remissions, even if legally instituted, may injure tax morality when its purposes do not take into account the public interest or are merely collections, or when they harm contributive capacity and tax equality.

KEYWORDS: Tax amnesty. Tax morality. Remissions.

INTRODUÇÃO

A moral tributária requer que se analisem as questões tributárias sob um enfoque mais abrangente do que o meramente legal, ou seja, que se analisem questões muito mais profundas e de forma sistêmica. Isso gera a compreensão dos fenômenos tributários de forma completa, arguindo suas razões e passando por seus procedimentos até chegar às consequências.

Com isso, a análise das remissões e anistias tributárias instituídas pelo governo federal requer uma análise sob os aspectos da moral tributária, afinal, bilhões de reais deixam de entrar nos cofres públicos e, por conseguinte, deixam de estar disponíveis para os gastos e investimentos governamentais nas mais diversas áreas, ou seja, produzem repercussão em toda a cadeia tributária e fiscal.

Diante disso, buscar-se-á responder ao seguinte problema: qual a relação entre as remissões e anistias concedidas pelo governo federal nos anos de 2017 e 2018 (e suas projeções para os anos de 2019 e 2020) e a moral tributária?

Para isso, serão utilizados o método de pesquisa bibliográfico e o método de abordagem dedutivo, por meio da técnica de pesquisa em documentação indireta, de forma analítica.

Assim sendo, o objetivo geral será analisar a relação entre as anistias concedidas pelo governo federal nos anos de 2017 e 2018 – bem como suas projeções para os anos de 2019 e 2020 - e a moral tributária. Para tanto, estudar-se-ão os aspectos característicos e constituidores da moral tributária, bem como das remissões e anistias e, ao final, relacionar-se-ão a moral tributária e as remissões e anistias tributárias referentes aos anos de 2017 e 2018, bem como suas projeções para os anos de 2019 e 2020, no Brasil.

1 REFLEXÕES ACERCA DA MORAL TRIBUTÁRIA

Para a compreensão da moral tributária, deve-se partir da necessidade de análise do direito tributário de modo interdisciplinar, não sendo mais possível sua compreensão de forma pragmática e limitada à estrita legalidade, não interligada à realidade. Tem-se, na atualidade, apenas um olhar quantitativo sobre o direito tributário, o que, por sua vez, limita também a percepção de justiça tributária, que acaba se restringindo a quem paga as despesas públicas. Isso, por sua vez, deve ser mudado, passando-se a permitir que ingressem no sistema tributário aspectos de moralidade tributária, em especial quanto à justiça e à igualdade (SANTIAGO, 2015, p. 8).

Em especial no Brasil, a discussão acerca da moral tributária é muito restrita, podendo-se dizer que quase não está inserida no debate. Isso pode ser percebido pelo formalismo da doutrina tributária nacional; pela pouca ou quase inexistente publicação sobre o tema; pela abordagem do debate da moralidade apenas pelo direito administrativo; e pela existência de alguma discussão doutrinária sobre o tema (SANTIAGO, 2015, p. 10).

Importante destacar que tudo no Estado Democrático de Direito deve, sempre que possível, ocorrer de modo justo, ou seja, a justiça é um pressuposto e uma condição no Estado Democrático de Direito, não sendo possível o seu afastamento em razão de outras exigências. Disso resulta a imperiosidade da justiça tributária. Ocorre que a justiça tributária está relacionada à vida comum dos cidadãos e ao compartilhamento de cargas e pretensões. Ademais, a ética tributária se impõe por razões que se encontram alicerçadas nos direitos fundamentais, os quais fixam um mínimo moral que deve ser observado (TIPKE, 2012, p. 13-14). Perceba-se que a justiça fiscal e a moral tributária partem de uma perspectiva de conjunto do sistema normativo, visto que são decorrência do próprio Estado Democrático de Direito e

Revista *Argumentum* – RA, eISSN 2359-6889, Marília/SP, V. 21, N. 2, pp. 687-705, Mai.-Ago. 2020. 689

da necessidade de proteção de direitos fundamentais. Ora, se a moral se apresenta imperiosa em razão dos direitos fundamentais, sua defesa e observância ganham a força protetiva de direitos fundamentais.

A construção da moral tributária deve partir do sistema constitucional, levando em consideração não somente o agir do agente público, mas também da sociedade como um todo; logo, as condutas do agente público e do contribuinte devem ser pautadas na moralidade tributária. Isso pressupõe uma atuação colaborativa, de modo a possibilitar uma fundamentação jurídica mais coerente com a realidade. A moralidade tributária está relacionada ao sistema tributário almejado constitucionalmente (SANTIAGO, 2015, p. 28-29).

A moralidade tributária pode ser vista sob diferentes ângulos: sob o prisma dos impostos existentes, na perspectiva do contribuinte, na perspectiva dos agentes do Estado e na perspectiva dos poderes da República. Ainda, pode ser estudada quanto a sua justificativa, o que implica analisá-la sob o entendimento de quais princípios melhor a fundamentariam. Ademais, pode servir à análise quanto à distribuição de renda e também a aspectos de política fiscal (SANTIAGO, 2015, p. 32-34).

Veja-se que, no Brasil, a forte tendência ao positivismo no direito tributário - ou seja, a consideração somente do que está expresso na lei - dificultou e dificulta a absorção de aspectos da moralidade tributária, de entendimento do direito tributário e do sistema tributário como um todo, dentro de um contexto maior. Isso, porém, não é uma situação que deva se manter; deve haver a oxigenação do direito tributário por premissas baseadas na moralidade e passar-se a ver a norma tributária em um contexto, de modo a se percebê-la em um macrossistema legal, no qual ela sofre influência e gera reflexos em outras normas, bem como na vida dos contribuintes e cidadãos. É nessa nova conjuntura que o sistema tributário deve se inserir, levando em consideração a realidade da qual emerge e sobre a qual age.

Além disso, a solidariedade é o elemento que justifica o dever fundamental de pagar tributos, ou seja, esse dever fundamental é originado da condição de pertencer a uma determinada sociedade, o que gera a necessidade do exame do cidadão como também um cidadão fiscal, ou seja, de um cidadão possuidor de direitos e de obrigações. Diante disso, o dever de pagar tributos se apresenta como o principal dever de cidadania, haja vista que, não sendo cumprido, restarão prejudicados os direitos ligados à ideia de cidadania, em especial os de cunho prestacional. Ocorre que esses deveres encontram seus limites definidos nas constituições e geram, também, o direito de participação (BUFFON, 2009, p. 99-101). A

cidadania fiscal ainda assegura aos que fazem parte da sociedade a prerrogativa de exigir que todos contribuam, na medida de sua capacidade econômica (BUFFON, 2009, p.103).

Logo, estando em sociedade, passa-se a ter deveres que incluem obrigações de manutenção da sociedade e, de certa forma, dos demais integrantes dessa sociedade. Ou seja, havendo solidariedade, não se podem mais ver as questões tributárias somente pelos aspectos individualistas e puramente legais ou formais. A convivência em sociedade impõe a ampliação da compreensão do fenômeno tributário e do fenômeno fiscal como um todo. Isso implica a ampliação do fenômeno e de suas justificações, motivações e consequências. Por conseguinte, a convivência em sociedade e a noção de cidadania acabam por deixar emergir a cidadania fiscal, o que implica que pessoas físicas e jurídicas assumam deveres perante a sociedade, e requerem a preservação e a promoção de direitos.

A inobservância dos deveres relacionados à cidadania fiscal - dentre eles, o principal, que é o de pagar tributos - traz implicações muito sérias e consequências que afetam a outra face da cidadania: os direitos. Ademais, afeta primordialmente os direitos que envolvem a prestação por parte do Estado. Logo, o descumprimento do dever fundamental e de suas variações implica prejuízo para a própria cidadania em sua face que é requerida pelos mais necessitados.

Com isso, percebe-se que as questões tributárias não podem ser vistas dissociadas da realidade e do sistema jurídico no qual estão inseridas, afinal, suas repercussões abrangem muito mais do que a esfera legal, têm uma amplitude que exige uma análise do todo, para que se possa lhe dar a devida significação.

De modo objetivo, o princípio da capacidade contributiva é aquele que garante critérios para que sejam apuradas as condições que atendam à moral tributária. Ele é considerado adequado a todos os direitos fundamentais, ou seja, seguindo-se as diretrizes da capacidade contributiva, respeitam-se os direitos fundamentais. A capacidade contributiva está relacionada ao pagamento de tributos em consonância com a renda e à proteção do mínimo existencial, além de serem excluídas as obrigações privadas inevitáveis. Disso, podem-se extrair alguns aspectos constitutivos da capacidade contributiva, quais sejam: em primeiro lugar, as suas relações com a realidade da qual frutificam impostos, que tem a renda como fonte de extração, ou seja, o cidadão economicamente ativo é quem pode pagar tributos. Dessa renda, excluem-se os montantes necessários para a sua sobrevivência e para o pagamento de obrigações privadas inevitáveis. Outro aspecto da moralidade tributária é que a renda não deve ser esgotada com o pagamento de impostos, de modo que não se esgote a fonte de arrecadação (TIPKE, 2012, p. 21).

Subjacente à capacidade contributiva, há a noção de igualdade, ou seja, a busca de tratamento isonômico a todos aqueles que têm a capacidade de contribuir, estabelecendo-se uma regra de prudência, o que requer uma imposição uniforme. Entretanto, isso não significa uma tributação “por cabeça” ou uma tributação conforme a prestação estatal recebida; ao contrário, essas duas se incompatibilizam com a capacidade contributiva (TIPKE, 2012, p. 22). Com isso, extrai-se da moralidade tributária, por meio da análise da capacidade contributiva, um ponto fundamental de determinação do conceito, haja vista que requer um tratamento igualitário, mas não uma igualdade moralmente afastável: uma igualdade moralmente desejada. Devem ser afastados da necessidade de contribuição aqueles que não têm condições de contribuir, afinal, requerer de quem não tem condições econômico-financeiras uma contribuição ao Estado não é uma atitude moralmente agradável, ou seja, isso freia todo o sistema tributário, dando, de pronto, um critério que perpassa todas as fases do processo tributário, estabelece uma regra de contenção e prudência a quem legisla e a quem aplica as normas tributárias, e exclui aqueles que não têm capacidade financeira de contribuir. Outro ponto - agora ativo - é o agir de modo igual quanto à parcela que pode contribuir, mas esse agir com igualdade requer que as desigualdades sejam respeitadas. Igualmente, excluem-se da moralidade tributária, via capacidade contributiva, o pagamento de tributo correlacionado diretamente com uma contraprestação do Estado, isto é, não há que cada um pagar de modo proporcional a quanto recebe ou deveria receber do Estado, porquanto o imposto não é um pagamento por um serviço ou bem prestado pelo Poder Público.

Em consonância com isso, a moralidade tributária deve ser o guia do agir do Estado e do contribuinte. Em relação ao Estado, ela deve estar presente, inclusive, quanto ao legislador. Os parlamentares têm a tarefa de proteger os cidadãos contra a tributação exagerada; caso não o façam - por exemplo, com emendas legislativas utilizadas para fins de troca -, eles se colocam como “motor das crescentes prestações públicas”. O legislador deve, ainda, estar atento à pressão pela redução dos tributos, pois, sendo os tributos considerados custos para as empresas, há a concorrência por tributos mais baixos, a chamada concorrência fiscal negativa; isso pode gerar uma concorrência desleal, com a atração de empresas estrangeiras, as quais podem ser fisgadas pelos favorecimentos, em prejuízo ao seu país de origem (TIPKE, 2012, p. 45-59).

Além do legislador, a moral tributária deve guiar a autoridade fazendária, o que ocorre por meio da sua função de fixar e arrecadar os tributos de todos que devam pagar, de modo igual e conforme as determinações legais. Disso resulta a obrigação de zelar para que os tributos não sejam pagos a menor ou injustamente; do mesmo modo, extraem-se prerrogativas

Revista *Argumentum* – RA, eISSN 2359-6889, Marília/SP, V. 21, N. 2, pp. 687-705, Mai.-Ago. 2020. 692

dos sujeitos passivos quanto ao seu pagamento de tributos e de que os outros também paguem seus tributos (TIPKE, 2012, p. 70). Veja-se que o agir das fazendas públicas em conformidade com a lei, aplicando a igualdade e a obrigatoriedade da tributação, acarreta para o contribuinte a certeza de que será tratado com igualdade e com justiça. Porém, o ponto intersubjetivo desse aspecto é a garantia de que todos aqueles que devem pagar tributos o farão, ou seja, todos os que têm capacidade vão contribuir com o Estado, e não somente alguns; obriga uns em relação aos outros, e não somente em face do Estado.

Outro - mas não menos importante - sujeito obrigado à moral tributária é o contribuinte. Em relação a ele, impõe-se o dever de cumprir as leis, o que não deixa de ser um dever moral. Diante disso, os que fraudam uma lei da qual se pode deduzir uma obrigação tributária, ou seja, iludem a lei, agem de modo imoral; isso, porém, é punível se fornecer às autoridades fiscais dados falsos. Quem sonega, no entanto, age imoral e ilegalmente. O comportamento do contribuinte quanto à moralidade tributária pode ser classificado em algumas categorias, dentre as quais aqueles que estão focados somente em obter vantagens econômicas e não percebem algum dever moral, sendo que, se outros precisam pagar por eles, isso não lhes gera nenhum tipo de remorso. Outra categoria é o barganhista, que é aquele que tem consciência de sua dependência da prestação estatal mas, sendo ela pouca, cabe a ele pagar pouco também. Ainda, há aqueles que estão descontentes com o Estado e, por isso, não contribuem como deveriam e, mas não de modo exaustivo, pode-se citar o contribuinte sensível à justiça, que é o que busca tributos mais justos, refutando cargas tributárias desiguais e favorecimentos fiscais (TIPKE, 2012, p. 99-111).

Importante perceber que o cumprimento das obrigações fiscais pode ser explicado, quanto ao baixo nível de moralidade fiscal, através de algumas teses: subdesenvolvimento (segundo explicação de modernização); altos impostos, corrupção estatal e também muita interferência do Estado (conforme a explicação neoliberal); ou pequena redistribuição de riquezas do Estado e pouca intervenção para proteger os cidadãos (segundo a explicação estruturalista). Porém, pode ser constatado que, quanto maior o nível de desenvolvimento econômico (medido pelo PIB *per capita*), maior o nível de moralidade tributária, apoiando assim a tese da modernização; quanto mais corrupto o setor público é percebido, menor é o nível de moralidade tributária, o que sustenta a hipótese da corrupção e este aspecto da tese neoliberal; para as hipóteses de redistribuição, prevalece a tese estruturalista, e não a neoliberal, pois se constatou que, quanto maior o gasto social e maior o nível de tributação como porcentagem do PIB, maior é a moralidade fiscal; no que tange à relação entre as

desigualdades em um país e a moralidade fiscal, quanto maior a igualdade em uma sociedade, maior o nível de moralidade fiscal (WILLIAMS; MARTÍNEZ, 2014, p. 15).

Analisados alguns aspectos relevantes a respeito da moralidade tributária, faz-se importante o estudo de duas modalidades de renúncia fiscal que são objeto do estudo, quais sejam: a remissão e a anistia.

2 REMISSÕES E ANISTIAS: ANÁLISE DOS ASPECTOS FUNDAMENTAIS

Perceba-se que o Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966) estabelece em seu art. 172 o instituto da remissão, o qual corresponde à atitude do credor de remitir ou perdoar a dívida, ou seja, é uma renúncia a um direito. Por sua vez, a previsão do instituto, na Constituição Brasileira de 1988, ocorre no § 6º do art. 150, o qual estabelece o princípio da legalidade específica, visto que requer que a concessão de remissão (bem como de anistia) seja objeto de lei específica que trate exclusivamente sobre o assunto. Isso tem como objetivo evitar improvisações e oportunismos através da introdução desse instituto em leis estranhas ao tema, o que poderia levar à sua aprovação pelo silêncio ou desconhecimento da inclusão da matéria nela. Outro ponto que se requer da lei que concede a remissão ou a anistia é a determinação clara e precisa do objeto, não podendo o diploma legal deferir, de forma indeterminada e discricionária, poder para a autoridade administrativa concedê-las (BALEIRO, 2002, p. 906-908).

Ocorre que a remissão é um ato unilateral do Estado-legislador que deve ser motivado por intenções que não podem ser simples favores, pois, se assim o fosse, contrariaria a igualdade e a capacidade contributiva. Logo, a remissão é um ato do Estado que dispensa o pagamento de tributo (COELHO, 2006, p. 828). A remissão é responsável por fazer vanescer o objeto do tributo, logo, faz desaparecer o pagamento, pondo fim à obrigação tributária. O que, em última análise, leva à ausência de arrecadação do tributo (CARRAZZA, 2002, p. 773-774).

Disso pode ser percebida a grande implicação que a remissão traz consigo; afinal, ela tem o poder de fazer com que uma obrigação tributária simplesmente se acabe, ou seja, coloca fim à obrigação de pagar o que era devido.

Os casos de remissão previstos no Código Tributário Nacional são cinco e se baseiam, em linhas gerais, na equidade e na perda da condição econômica. A perda da condição econômica do sujeito passivo está relacionada à impossibilidade econômica de pagar o tributo, a qual ocorre por culpa, caso fortuito ou força maior. Como outra causa prevista, há o

Revista *Argumentum* – RA, eISSN 2359-6889, Marília/SP, V. 21, N. 2, pp. 687-705, Mai.-Ago. 2020. 694

erro ou ignorância escusáveis do sujeito passivo, o que significa erro quanto à matéria de fato. Ocorre ainda a possibilidade de remissão quando há diminuta importância do crédito tributário, a qual não compensa o gasto na sua cobrança. Também há a possibilidade de remissão por motivo de equidade em relação às características personalíssimas ou materiais do caso e, ao fim, quando houver condições peculiares a determinada região (BALEEIRO, 2002, p. 908). Ainda pode ser acrescido que a anistia pode decorrer de simples conveniência da fazenda pública (TORRES, 2005, p. 378). De maneira geral, quanto à situação econômica do sujeito passivo, há certa imprecisão, o que deixa a norma vaga; porém, há a decisão que se norteia pela razoabilidade, sob pena de correção pela via judicial. No caso de erro ou ignorância do sujeito passivo quanto à matéria de fato, tem-se um meio de o próprio Estado corrigir seus erros em face do emaranhado legislativo ou da dificuldade e pouca clareza das leis e regulamentos. Por sua vez, a previsão que diz respeito ao diminuto valor do débito tributário e ao alto custo para sua cobrança busca eliminar um custo elevado para o Estado em face do valor potencialmente recuperável. Já o caso previsto de remissão, fundado na equidade e nas condições pessoais ou materiais, há a possibilidade de subjetivismo de uso político. E o último caso, que trata das peculiaridades de determinada região, é o que pode ser considerado mais necessário e preciso daqueles em que se pode usar a remissão (COELHO, 2006, p. 829).

Do mesmo modo, a anistia fiscal está disciplinada no Código Tributário Nacional, do art. 180 ao art. 182. De plano, cabe registrar a diferenciação entre os dois institutos tratados neste estudo: a remissão pode dispensar o tributo, enquanto a anistia tem seu campo de atuação restrito às infrações cometidas antes da vigência da lei que a institui. A anistia fiscal não altera a estrutura da norma, nem da sancionadora, nem da tributária; tem como pressuposto a ação da norma sancionadora com a prática da infração, sendo que os efeitos dela é que são anulados por esse instituto. A norma que permite a anistia se assemelha à norma aniquiladora quanto ao aspecto de extinguir os efeitos que já existem e que são fruto de normas sancionadoras, logo, é superveniente à infração cometida pelo contribuinte (BALEEIRO, 2002, p. 956).

Ocorre que o art. 181 do Código Tributário Nacional, quando prevê a anistia, traz no seu inciso II, alínea *c*, a possibilidade de sua concessão em caso de peculiaridades regionais; disso decorre que há uma modalidade de compensação para contribuintes que se encontram em regiões com mais dificuldades econômicas. Por sua vez, na alínea *d* do mesmo inciso, a anistia é utilizada como estímulo ao pagamento dos tributos quando se condiciona ao pagamento do tributo (COELHO, 2006, p. 856).

A anistia é uma das espécies de privilégio fiscal, logo, é uma autolimitação ao poder de tributar, por meio do esquecimento do ilícito fiscal ou da desobrigação da penalidade pecuniária (TORRES, 2005, p. 378). Sob outro ângulo, a anistia pode ser usada como meio de desonerar e incentivar a atividade do contribuinte sem que, no entanto, tenha que ser mudada a regra-motriz da exação, visão que pode ser defendida porque, mesmo não sendo o tributo em si, mas a sanção, no momento da cobrança se confundem (CORREIA NETO, 2016, p. 136).

Ocorre que a norma que determina a anistia pode ser tanto de caráter geral quanto limitado, devendo ser obra do mesmo poder competente que poderia legislar sobre aquela matéria tributária (BALEEIRO, 2002, p. 907). Ela pode, inclusive, ser condicional (BALEEIRO, 2002, p. 958). Ou seja: quem pode legislar sobre a criação e modificação do tributo é quem pode legislar sobre a anistia do mesmo.

Ademais, a concessão de anistia pode exigir algumas formalidades quando limitada, requerendo o preenchimento dos requisitos estabelecidos em lei, podendo a lei tributária, inclusive, fixar prazos para o cumprimento de tais requisitos e conseqüente fruição da anistia. Porém, quando a anistia for geral ou absoluta, a eficácia da lei é imediata e não depende de pedido do contribuinte, não havendo formalidades a serem cumpridas pelo sujeito passivo (BALEEIRO, 2002, p. 958).

Tendo-se as informações necessárias sobre anistias, remissões e moral tributária, analisar-se-ão adiante as remissões e anistias concedidas pelo governo federal brasileiro nos anos de 2017 e 2018 e suas implicações financeiras.

3 REMISSÕES E ANISTIAS TRIBUTÁRIAS REFERENTES AOS ANOS DE 2017 E 2018 E SUAS PROJEÇÕES PARA OS ANOS DE 2019 E 2020: ANÁLISE QUANTO À MORALIDADE TRIBUTÁRIA

Para a análise das remissões e anistias tributárias referentes aos anos de 2017 e 2018 e suas projeções para os anos de 2019 e 2020, parte-se do demonstrativo disponibilizado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, o qual tem como título “Demonstrativo de remissões e anistias”. Nele, constam a data da concessão da remissão e/ou anistia e a lei que a autorizou, uma breve descrição do que se trata e os valores em moeda nacional da projeção de renúncia total, assim como o valor da estimativa de renúncia anual referente aos anos de 2018, 2019 e 2020.

REMISSÕES E ANISTIAS FISCAIS SOB O ENFOQUE DA MORAL TRIBUTÁRIA: UMA ANÁLISE DAS RENÚNCIAS CONCEDIDAS PELO GOVERNO FEDERAL BRASILEIRO NOS ANOS DE 2017 E 2018 E SUAS PROJEÇÕES PARA 2019 E 2020

A primeira lei que é trazida no demonstrativo é a Lei nº 13.485, de 2 de outubro de 2017, que trata do parcelamento relativo às contribuições previdenciárias de responsabilidade dos estados, do Distrito Federal (DF) e dos municípios, dispõe sobre a revisão da dívida previdenciária dos municípios pelo poder executivo federal e altera a lei que trata da compensação financeira entre o regime geral de previdência social e os regimes de previdência dos servidores da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios, nos casos de contagem recíproca de tempo de contribuição para efeito de aposentadoria.

Esse diploma legal estabelece que os débitos com a Receita Federal do Brasil, bem como os débitos com a Procuradoria da Fazenda Nacional, que são responsabilidade dos estados, dos municípios e do DF decorrentes de contribuições sociais incidentes sobre a remuneração paga ou creditada aos segurados a seu serviço (contribuição da pessoa jurídica) e incidentes sobre o seu salário-de-contribuição (contribuição dos trabalhadores) para financiamento da seguridade social, além das incidentes sobre o décimo terceiro salário e das decorrentes de obrigações acessórias, poderão ser pagas em até duzentas vezes, podendo, ainda, ser acrescidas de mais sessenta parcelas. Além disso, estabelece uma redução de 40% (quarenta por cento) das multas de mora, de ofício e isoladas e dos encargos legais e de 25% (vinte e cinco por cento) dos honorários advocatícios. Não obstante, concede ainda redução de 80% (oitenta por cento) dos juros de mora. Essas deduções são incidentes sobre 97,6% (noventa e sete por cento e seis décimos) da dívida.

A Lei nº 13.485, de 2 de outubro de 2017, acarretará uma renúncia total¹ do governo federal estimada no montante de 12,661 bilhões de reais, sendo que a estimativa de fluxo anual de renúncia para 2018 foi de 783 milhões de reais, para o ano de 2019 será de 666 milhões de reais, e para 2020 será de 566 milhões de reais (SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2018).

Outra lei que provocou renúncia fiscal do governo federal foi a Lei nº 13.496, de 24 de outubro de 2017, que institui o programa especial de regularização tributária (PERT) na Secretaria da Receita Federal do Brasil e na Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Esse programa abrange tanto pessoas físicas quanto jurídicas, de direito público ou privado, mesmo que em recuperação judicial, e as submetidas ao regime especial de tributação das incorporações imobiliárias. Os débitos abrangidos são tanto de natureza tributária quanto não tributária. Esta lei, em uma de suas opções de parcelamento, concede renúncias que vão de 25% (vinte e cinco por cento) a 70% (setenta por cento) das multas de mora, de ofício ou

¹ A renúncia total estimada é a representação do volume total estimado de redução de juros, multas e encargos do estoque da dívida.

REMISSÕES E ANISTIAS FISCAIS SOB O ENFOQUE DA MORAL TRIBUTÁRIA: UMA ANÁLISE DAS RENÚNCIAS CONCEDIDAS PELO GOVERNO FEDERAL BRASILEIRO NOS ANOS DE 2017 E 2018 E SUAS PROJEÇÕES PARA 2019 E 2020

isoladas, e de 50% (cinquenta por cento) a 90% (noventa por cento) dos juros de mora, além de 100% (cem por cento) dos encargos legais, incluídos os honorários advocatícios.

A Lei nº 13.496, de 24 de outubro de 2017, acarretará uma renúncia total do governo federal no montante de 38,503 bilhões de reais, sendo que a estimativa de fluxo anual de renúncia para 2018 foi de 3,186 bilhões de reais, para o ano de 2019 será de 2,231 bilhões de reais, enquanto para 2020 será de 1,227 bilhão de reais (SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2018).

Acrescenta-se às leis de renúncias fiscais a Lei nº 13.606, de 9 de janeiro de 2018, que instituiu o programa de regularização tributária rural (PRR) na Secretaria da Receita Federal do Brasil e na Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Abrange a contribuição do empregador rural pessoa física e a do segurado especial (referentes à contribuição do produtor rural e do pescador) para custeio da seguridade social e da contribuição para a seguridade social pelo empregador, pessoa jurídica, que se dedique à produção rural. Como renúncia do governo, tem-se 100% (cem por cento) das multas de mora e de ofício e dos encargos legais, incluídos os honorários advocatícios, e 100% (cem por cento) dos juros de mora. Esta lei ainda rebate para liquidação de operações do Banco do Nordeste do Brasil S.A. ou do Banco da Amazônia S.A. com recursos oriundos, respectivamente, do Fundo Constitucional de Financiamento do Nordeste (FNE) ou do Fundo Constitucional de Financiamento do Norte (FNO), ou com recursos mistos dos referidos fundos com outras fontes, relativas a empreendimentos localizados na área de abrangência da Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste (Sudene) ou da Superintendência do Desenvolvimento da Amazônia (Sudam), bem como a repactuação de dívidas do Programa Nacional de Fortalecimento da Agricultura Familiar (Pronaf), dentre outros.

A Lei nº 13.606, de 9 de janeiro de 2018, acarretará uma renúncia total do governo federal no montante de 15,864 bilhões de reais, sendo que a estimativa de fluxo anual de renúncia para 2018 foi de 717 milhões de reais, para o ano de 2019 será de 502 milhões de reais, enquanto para 2020 será de 251 milhões de reais (SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2018).

Do mesmo modo, a Lei Complementar nº 162, de 6 de abril de 2018, institui o programa de regularização tributária para microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional (PERT-SN), que concede renúncias que vão de 80% (oitenta por cento) a 90% (noventa por cento) dos juros de mora, 50% (cinquenta por cento) a 70% (setenta por cento) das multas de mora, de ofício ou isoladas, e 100% (cem por cento) dos encargos legais, inclusive honorários advocatícios.

REMISSÕES E ANISTIAS FISCAIS SOB O ENFOQUE DA MORAL TRIBUTÁRIA: UMA ANÁLISE DAS RENÚNCIAS CONCEDIDAS PELO GOVERNO FEDERAL BRASILEIRO NOS ANOS DE 2017 E 2018 E SUAS PROJEÇÕES PARA 2019 E 2020

Por sua vez, a Lei Complementar nº 162, de 6 de abril de 2018, gerará uma renúncia total do governo federal no montante de 16,428 bilhões de reais, sendo que a estimativa de fluxo anual de renúncia para 2018 foi de 4,299 bilhões de reais, para o ano de 2019 será de 693 milhões de reais, enquanto para 2020 será de 375 milhões de reais (SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2018).

Disso, conclui-se que há a expectativa de renúncia de mais de 83 bilhões de reais por parte do governo federal entre multas, juros e encargos, sendo que apenas cerca de 12 bilhões de reais se referem a outros entes estatais, enquanto que a grande parte (mais de 70 bilhões de reais) são renúncias favoráveis ao setor privado. Não se pode afastar da discussão que isso retira a expectativa de arrecadação desse montante, sem haver qualquer garantia de que os enormes parcelamentos dos valores remanescentes serão pagos.

Veja-se que a remissão visa a atenuar ou eliminar efeitos e consequências decorrentes do dever de pagar tributos, logo, é norma exógena que anula ou reduz efeitos das normas que geram o dever de pagar tributos; por sua vez, a anistia é norma exógena que reduz ou anula os efeitos decorrentes da atuação de normas sancionadoras (BALEIRO, 2002, p. 956). Nas leis apresentadas, pode-se perceber a ocorrência tanto de remissão quanto de anistia. Na lei que estabelece o PREM, há renúncia tanto a multas de mora quanto isoladas, de mora e de ofício, o que corresponde à anistia, bem como redução dos valores dos juros que são partes integrantes do tributo, logo, há também remissão. O mesmo acontece nas demais leis em estudo, havendo, ainda, minorações nos encargos legais.

Ocorre que a única hipótese que legitima a remissão é quando ela se basear verdadeiramente em equidade – que é a justificativa que embasa todas as formas de dispensa de tributos –, à exceção da diminuta importância do crédito. Sua legitimação requer justificativa muito robusta para sua utilização, sob pena de ser condenável (TORRES, 2005, p. 379).

Ao se tratar de remissão, há que se ter presente a indisponibilidade do interesse público, haja vista que a fazenda pública não é a dona do tributo, a ela cabendo as funções de lançar e arrecadar os tributos, conforme os limites legais. Assim, para poder não lançar e arrecadar, deve haver uma lei que lhe autorize a tal (CARRAZZA, 2002, p. 773).

Em análise das leis em tela, restam questionáveis a base de equidade e a observância da indisponibilidade do interesse público, haja vista que, quando os tributos foram instituídos, houve a observância da equidade; porém, quando alguns não os pagaram e outros contribuíram de maneira correta, ocorre flagrante tratamento desigual, afinal, os que não pagam devem sofrer um tratamento mais oneroso em razão da inobservância voluntária das

obrigações para com o Estado e os demais cidadãos. A fazenda não é a destinatária do tributo, e não pode prescindir dele se não houver inequívoco interesse público.

Em relação à anistia, quando houver finalidade extrafiscal, pode ocorrer sua utilização se for considerada razoável; porém, isso pode vir a estimular a sonegação e o descumprimento das obrigações fiscais. Mais relevante atualmente é a suspeita de odiosidade que recai sobre a anistia e os demais privilégios fiscais, isso porque sempre originam tratamentos diferenciados para alguns e injustiça em relação aos que cumpriram corretamente suas obrigações. Há certa presunção de irrazoabilidade e inconstitucionalidade da anistia (TORRES, 2005, p. 378).

De certo modo, as anistias são formas populares que buscam aumentar as receitas do Estado, tendo aumentada importância na política tributária, enquanto criam um aumento de capital para os contribuintes e também geram expectativas (NAR, 2015, 583).

Diante disso, pode-se dizer que o uso indiscriminado de remissões e anistias, ou da anistia como meio de estimular o pagamento do tributo que deveria ter sido recolhido e não o foi, é tido como prejudicial aos bons pagadores, visto que há os que esperam pelas sistemáticas concessões, havendo nesses casos uma primazia de interesses políticos (COELHO, 2006, p. 856). Logo, o uso indiscriminado de remissões e anistias prejudica a moral tributária.

Existem principalmente duas razões para as anistias. A primeira é que os políticos gastam algum esforço para satisfazer uma certa parte da sociedade com políticas populistas. A segunda é que o Estado deseja obter as receitas de que precisa o mais brevemente possível. No entanto, a repetição de concessões de anistia causa “risco emocional ou anomalia psicológica”, uma vez que esta situação incentiva os indivíduos a compararem e questionarem as percepções de justiça e igualdade (NAR, 2015, p. 588). Em observâncias às leis que concederam as anistias e as remissões no Brasil nos anos de 2017 e 2018, pode-se perceber (com exceção da Lei nº 13.485, de 2 de outubro de 2017, que trata de estados e municípios, e das pessoas de direito público abrangidas pela Lei nº 13.496, de 24 de outubro de 2017) que os beneficiários são pessoas privadas, empresas de todo porte e que se encontravam em atraso com o fisco. Sendo que, no caso do PERT-SN, há renúncias para as empresas optantes do Simples Nacional, que já recebem um tratamento diferenciado, havendo uma espécie de “privilégio do privilégio”.

Assim, quando houver um privilégio odioso ou qualquer tratamento fiscal diferenciado que não sejam razoáveis em face da capacidade contributiva e da redistribuição de rendas, por exemplo, estar-se-á diante de um ato suscetível de anulação. Menos ainda se pode admitir a extensão de privilégios odiosos a terceiros sob a justificativa da igualdade ou da isonomia, Revista *Argumentum* – RA, eISSN 2359-6889, Marília/SP, V. 21, N. 2, pp. 687-705, Mai.-Ago. 2020. 700

pois o privilégio odioso deve ser considerado inconstitucional, já que fere os direitos de liberdade dos contribuintes, gerando nulidade *ex nunc* (TORRES, 2005, p. 384-385).

Primordialmente, há que se considerar o princípio da coerência do sistema, o qual estabelece que deve haver coerência quanto ao conteúdo do direito tributário no sistema de direito público e no conjunto do ordenamento jurídico, não podendo, por exemplo, o princípio da igualdade ser menosprezado (NABAIS, 2004, p. 693-694).

O princípio da moralidade pode agir mesmo quando há legalidade, afinal, quando não existe moralidade em determinada lei, pode-se arguir sua inconstitucionalidade (MACEI; MURTA, 2015, p. 104). Logo, mesmo nesses casos em que há lei que determina as renúncias através das anistias ou das remissões, há que se fazer a análise em relação à moralidade, afinal, a mera previsão legal não é uma garantia de sua constitucionalidade.

Quando a autoridade age de modo a fiscalizar, auditar e impor sanções, o cumprimento das obrigações tributárias após anistia não aumenta; na prática, ao contrário, diminui. É um meio controverso em si mesmo. Os efeitos negativos da concessão de anistias sobre o cumprimento voluntário das obrigações tributárias não podem ser ignorados, pois geram na sociedade uma expectativa de anistia que faz disso um hábito (NAR, 2015, p. 588).

Por sua vez, os resultados positivos das anistias somente poderão ser percebidos se elas forem aplicadas corretamente e não de modo frequente e habitual, e desde que as perdas e ganhos decorrentes delas, em longo e curto prazo, sejam claras o suficiente. Outrossim, os bons pagadores devem ter uma discriminação positiva, de modo que seja mantida a noção de justiça (NAR, 2015, p. 588).

Estudos demonstram que em muitos países a anistia fiscal está em voga. No entanto, a experiência transnacional mostra que o sucesso financeiro de anistias fiscais não é comprovado na prática. Além disso, é debatido se, a longo prazo, as anistias fiscais prejudicam o cumprimento das obrigações fiscais. Restou demonstrado que, se os contribuintes têm a oportunidade de votar em uma anistia fiscal, eles a recusam. Mas, curiosamente, o cumprimento das obrigações fiscais aumenta significativamente após a votação, indicando que o processo de votação induz a uma espécie de dever cívico, uma vez que os contribuintes se apercebem da importância de contribuir para a provisão de bens públicos. Por outro lado, a anistia proposta envia um sinal aos contribuintes de que o governo quer combater a evasão fiscal, induzindo os eleitores a cumprirem posteriormente suas obrigações, a fim de reduzir a probabilidade de esforços de aplicação mais rigorosos. Além disso, uma anistia parece ser mais eficaz na geração de cumprimento fiscal quando associada a um dos meios que garantam a execução das obrigações fiscais do que uma anistia sem

Revista *Argumentum* – RA, eISSN 2359-6889, Marília/SP, V. 21, N. 2, pp. 687-705, Mai.-Ago. 2020. 701

mudanças nos meios de aplicação. Finalmente, os efeitos positivos de uma anistia fiscal são reduzidos se as pessoas acham que haverá futuras renúncias (TORGLER, 2003, p. 617). O estímulo, de qualquer natureza, ao não pagamento de tributos por parte do contribuinte, pelo já exposto, gera prejuízos à moralidade tributária.

Logo, a postura meramente arrecadatória é uma ofensa à moralidade pública no âmbito tributário, pois não atende ao princípio da igualdade entre os contribuintes nem aos aspectos sociais dos tributos: a moral tributária deve ser privilegiada, e não simplesmente a arrecadação (MACEI; MURTA, 2015, p. 115).

Assim, para que as remissões e anistias estejam de acordo com a moralidade tributária, os fins a que elas devem se prestar não podem ser privados nem meramente arrecadatórios; devem levar em conta a capacidade contributiva e o tratamento igual às demais, sem representar privilégios a determinados setores ou pessoas, e sem deixar de lado a função social dos tributos. Então, não basta que as remissões e anistias tenham uma lei que as autorize, deve-se analisar sua moralidade.

CONCLUSÃO

Resta a convicção de que a moral tributária deve receber mais atenção nos estudos concernentes ao Direito Tributário no Brasil, bem como deve estar presente nas decisões e no agir de todos os envolvidos no processo fiscal. Isso porque a moral tributária está relacionada com o próprio Estado Democrático de Direito e é de observância não só pelo Estado e por seus agentes legislativos e fazendários, mas também pelo contribuinte, afinal, o agir de modo moral constitui dever de todos.

A moral tributária se realiza por meio da observância da capacidade contributiva, a qual está relacionada com a renda dos cidadãos, bem como com a proteção do mínimo existencial e, por conseguinte, com a igualdade.

Remissão e anistia representam renúncias do Estado credor, sendo que a remissão é o ato de perdoar o débito, ou seja, ela põe fim à obrigação tributária. A anistia, por sua vez, está relacionada à dispensa de valores referentes a infrações.

As remissões e anistias concedidas pelo governo federal brasileiro nos anos de 2017 e 2018 constam no “Demonstrativo de remissões e anistias”, disponibilizado pela Secretaria da Receita Federal, e são objeto de quatro leis: a Lei nº 13.485, de 2 de outubro de 2017; a Lei nº 13.496, de 24 de outubro de 2017; a Lei nº 13.606, de 9 de janeiro de 2018; e a Lei

REMISSÕES E ANISTIAS FISCAIS SOB O ENFOQUE DA MORAL TRIBUTÁRIA: UMA ANÁLISE DAS RENÚNCIAS CONCEDIDAS PELO GOVERNO FEDERAL BRASILEIRO NOS ANOS DE 2017 E 2018 E SUAS PROJEÇÕES PARA 2019 E 2020

Complementar nº 162, de 6 de abril de 2018. Juntas, as leis representam uma estimativa de renúncia fiscal total de 83,456 bilhões de reais.

Para verificar se existe correlação das anistias e remissões com a moralidade tributária, deve-se proceder à análise das suas motivações e consequências, ou seja, se suas motivações são de interesse público, se não são simplesmente arrecadatórias, se não ferem os princípios da igualdade e da capacidade contributiva e, ainda, se levam em conta a função social do tributo.

REFERÊNCIAS

BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

BRASIL. *Lei nº 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. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm. Acesso em: 21 dez. 2018.

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*, de 5 de outubro de 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em: 05 dez. 2018.

BRASIL. *Lei nº 13.485, de 2 de outubro de 2017*. Dispõe sobre o parcelamento de débitos com a fazenda nacional relativos às contribuições previdenciárias de responsabilidade dos estados, do distrito federal e dos municípios, e sobre a revisão da dívida previdenciária dos municípios pelo poder executivo federal; altera a Lei nº 9.796, de 5 de maio de 1999; e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2017/Lei/L13485.htm. Acesso em: 22 dez. 2018.

BRASIL. *Lei nº 13.496, de 24 de outubro de 2017*. Institui o programa especial de regularização tributária (PERT) na secretaria da receita federal do Brasil e na procuradoria-geral da fazenda nacional; e altera a Lei nº 12.249, de 11 de junho de 2010, e o Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2017/Lei/L13496.htm. Acesso em: 22 dez. 2018.

BRASIL. *Lei nº 13.606, de 9 de janeiro de 2018*. Institui o programa de regularização tributária rural (PRR) na secretaria da receita federal do Brasil e na procuradoria-geral da fazenda nacional; altera as Leis nºs 8.212, de 24 de julho de 1991, 8.870, de 15 de abril de 1994, 9.528, de 10 de dezembro de 1997, 13.340, de 28 de setembro de 2016, 10.522, de 19 de julho de 2002, 9.456, de 25 de abril de 1997, 13.001, de 20 de junho de 2014, 8.427, de 27 de maio de 1992, e 11.076, de 30 de dezembro de 2004, e o Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal); e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2018/Lei/L13606.htm. Acesso em: 22 dez. 2018.

REMISSÕES E ANISTIAS FISCAIS SOB O ENFOQUE DA MORAL TRIBUTÁRIA: UMA ANÁLISE DAS RENÚNCIAS CONCEDIDAS PELO GOVERNO FEDERAL BRASILEIRO NOS ANOS DE 2017 E 2018 E SUAS PROJEÇÕES PARA 2019 E 2020

BRASIL. *Lei complementar nº 162, de 6 de abril de 2018*. Institui o programa especial de regularização tributária das microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional (PERT-SN). Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp162.htm. Acesso em: 22 dez. 2018.

BUFFON, Marciano. *Tributação e dignidade humana: entre os direitos e deveres fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. São Paulo: Malheiros, 2002.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

CORREIA NETO, Celso de Barros. *O avesso do tributo*. São Paulo: Almedina, 2016.

MACEI, Demetrius Nichele; MURTA, Antônio Carlos Diniz. A moralidade na constituição brasileira e os seus efeitos na administração fazendária. In: III Encontro de Internacionalização do CONPEDI, v. 13, 2015, p. 94-120, Madri. Disponível em: <<https://www.conpedi.org.br/wp-content/uploads/2016/03/Vol.-13-Madrid.pdf>>. Acesso em: 23 dez. 2018.

NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar tributos*. Coimbra: Almedina, 2004.

NAR, Mehmet. The Effects of Behavioral Economics on Tax Amnesty. *International Journal of Economics and Financial Issues*. Artvin, v. 5, n. 2, 2015, p. 580-589. Disponível em: <https://www.econjournals.com/index.php/ijefi/article/download/1044/pdf>. Acesso em 21 dez. 2018.

SANTIAGO, Julio Cesar. Moralidade tributária: um projeto de estudos para a fundamentação da tributação no Brasil. *Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento*, Rio de Janeiro, v. 3, n. 3, p. 01-45, 2015. Disponível em: www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfptd/article/download/15588/11823. Acesso em: 09 dez. 2018.

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Central de Dados Econômico-Tributários e Aduaneiros da Receita Federal: informações e estatísticas econômico-tributárias e aduaneiras produzidas pela Receita Federal. *Demonstrativos de remissões e anistias*. 2018. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/desoneracoes-instituidas/anistias-e-remissoes-2018-2020.pdf>. Acesso em: 2 dez. 2018.

TIPKE, Klaus. *Moral tributária do Estado e dos contribuintes = Besteuerungsmoral und steuermoral*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2012.

TORGLER, Benno. *Tax morale: theory and empirical analysis of tax compliance*. Basel, 2003. Disponível em: https://edoc.unibas.ch/56/1/DissB_6463.pdf. Acesso em: 15 dez. 2018.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário - os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia*. v. 3. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

REMISSÕES E ANISTIAS FISCAIS SOB O ENFOQUE DA MORAL TRIBUTÁRIA: UMA ANÁLISE DAS RENÚNCIAS CONCEDIDAS PELO GOVERNO FEDERAL BRASILEIRO NOS ANOS DE 2017 E 2018 E SUAS PROJEÇÕES PARA 2019 E 2020

WILLIAMS, Collin C.; MARTÍNEZ, Álvaro. Explaining cross-national variations in tax morality in the European Union: an exploratory analysis. *Studies of Transition States and Societies*, Tallin, v. 6, 1. ed., p. 5-18, 2014. Disponível em: <http://publications.tlu.ee/index.php/stss/article/view/170>. Acesso em: 18 dez. 2018.