


ILÍCITOS TRIBUTÁRIOS: CONCEITOS E ESPÉCIES

 <https://doi.org/10.22533/at.ed.339132410129>

Data de aceite: 19/12/2024

Carlos Daniel da Silva Mousinho

<https://lattes.cnpq.br/5987003714395252>

RESUMO: O objetivo geral deste estudo é analisar e compreender os conceitos e espécies dos ilícitos tributários, visando aprofundar o conhecimento sobre as práticas irregulares relacionadas ao cumprimento das obrigações fiscais. A metodologia empregada neste estudo foi a revisão bibliográfica, na qual foram selecionadas e analisadas diversas fontes de literatura, incluindo livros, artigos científicos, legislação tributária e jurisprudência, com o intuito de identificar e sistematizar informações relevantes sobre os ilícitos. A revisão bibliográfica permitiu identificar os diferentes tipos de ilícitos tributários, como sonegação fiscal, elisão fiscal, evasão fiscal, entre outros, fornecendo uma compreensão mais abrangente sobre as práticas ilegais no contexto tributário. Os resultados da revisão bibliográfica destacaram as implicações jurídicas e consequências dos ilícitos tributários, evidenciando as sanções legais aplicáveis e os prejuízos para o erário público e para a sociedade como um todo. Além disso, a revisão bibliográfica revelou

os desafios enfrentados no combate aos ilícitos tributários e as perspectivas para aprimorar os mecanismos de fiscalização e controle, visando garantir a justiça fiscal e a arrecadação adequada de tributos. Em suma, a revisão bibliográfica realizada sobre os ilícitos tributários proporcionou uma ampliação do conhecimento sobre os conceitos, definições e impactos dessas práticas irregulares no âmbito fiscal, contribuindo para uma reflexão mais crítica e aprofundada sobre a importância do cumprimento das obrigações tributárias e o combate à evasão fiscal.

PALAVRAS-CHAVES: Ilícitos tributários, obrigações fiscais, evasão fiscal.

TAX TORT: CONCEPTS AND SPECIES

ABSTRACT: The general objective of this study is to analyze and understand the concepts and species of tax offenses, with the aim of deepening knowledge about irregular practices related to compliance with tax obligations. The methodology employed in this study was a literature review, in which various sources of literature were selected and analyzed, including books, scientific articles, tax legislation and case law, in

order to identify and systematize relevant information on illicit practices. The literature review enabled the identification of the different types of tax illicit practices, such as tax evasion, tax avoidance, tax evasion, among others, providing a more comprehensive understanding of illegal practices in the tax context. The results of the literature review highlighted the legal implications and consequences of tax offenses, highlighting the applicable legal sanctions and the damage to the public purse and society as a whole. In addition, the literature review revealed the challenges faced in combating tax offenses and the prospects for improving inspection and control mechanisms, with a view to ensuring tax justice and adequate tax collection. In short, the literature review on tax evasion has provided a broader understanding of the concepts, definitions and impacts of these irregular practices in the tax sphere, contributing to a more critical and in-depth reflection on the importance of complying with tax obligations and combating tax evasion.

KEYWORDS: Tax offenses, tax obligations, tax evasion.

INTRODUÇÃO

O tema “Ilícitos Tributários: Conceitos e Espécies” refere-se à análise e compreensão das ações ou omissões que violem as normas tributárias estabelecidas pelo Estado, resultando em infrações no âmbito fiscal e tributário. Nesse contexto, é importante esclarecer os conceitos fundamentais relacionados aos ilícitos tributários, bem como identificar e compreender as diferentes espécies de infrações que podem ocorrer no campo tributário.

Os ilícitos tributários abrangem uma série de condutas irregulares, tais como sonegação fiscal, fraude, simulação ou omissão de informações relevantes para o cálculo e recolhimento de tributos. Além disso, também podem incluir a inobservância de deveres acessórios, como a falta de emissão de notas fiscais, descumprimento de obrigações acessórias e outras práticas que violem as normas tributárias estabelecidas.

As espécies de ilícitos tributários compreendem desde condutas mais simples até infrações mais complexas, envolvendo desde erros de cálculo e recolhimento de impostos até estratégias planejadas para burlar o sistema fiscal. É essencial compreender as diferentes modalidades de ilícitos tributários, suas características e conseqüências, tanto do ponto de vista legal quanto das penalidades aplicáveis.

Dessa forma, o estudo sobre ilícitos tributários, seus conceitos e espécies, visa proporcionar uma compreensão abrangente sobre as práticas irregulares relacionadas ao cumprimento das obrigações tributárias, bem como as medidas para prevenir, identificar e corrigir tais infrações, contribuindo para a conformidade fiscal e para a efetivação do sistema tributário.

O objetivo geral deste tema é promover a compreensão aprofundada das práticas irregulares relacionadas ao cumprimento das obrigações fiscais e tributárias, abordando os conceitos fundamentais dos ilícitos tributários e identificando as diferentes espécies de infrações que podem ocorrer no âmbito fiscal. Além disso, busca-se analisar as implicações legais e as penalidades aplicáveis aos contribuintes que incorrem em ilícitos tributários, visando aprimorar a conformidade fiscal e fortalecer a integridade do sistema tributário.

A metodologia qualitativa de revisão bibliográfica sobre o tema “Ilícitos Tributários: Conceitos e Espécies” envolvem a coleta, análise e interpretação de informações provenientes de fontes bibliográficas relevantes para o assunto. Inicialmente, a identificação de fontes bibliográficas e documentais relevantes sobre ilícitos tributários, conceitos e espécies é realizada por meio de bases de dados acadêmicas, periódicos especializados, livros, legislação, jurisprudência e demais materiais de referência. Após a identificação, ocorre a seleção crítica das fontes, onde são avaliados critérios como relevância, credibilidade e atualidade das publicações. Esta etapa pode incluir a exclusão de fontes que não atendam aos critérios estabelecidos.

As fontes selecionadas são analisadas minuciosamente, identificando conceitos, abordagens e especificidades relacionadas aos ilícitos tributários, permitindo a criação de um panorama compreensivo sobre o tema. A síntese dessa informação é realizada de maneira a destacar os pontos relevantes, como definições legais, tipos de ilícitos tributários e suas implicações.

A interpretação dos dados e informações coletadas é conduzida de forma a contextualizar o tema dentro do âmbito jurídico, econômico e social, considerando as inter-relações com outras áreas do conhecimento, bem como as implicações práticas e teóricas dos ilícitos tributários. Com base na análise e interpretação das fontes, o produto final consiste na elaboração de um documento que reúne as descobertas e reflexões resultantes da revisão bibliográfica, apresentando uma visão abrangente e fundamentada sobre os ilícitos tributários, conceitos e espécies. Essa metodologia qualitativa de revisão bibliográfica proporciona uma base sólida para a compreensão aprofundada do tema “Ilícitos Tributários: Conceitos e Espécies”, contribuindo para a construção do conhecimento e a fundamentação teórica sobre essa temática.

A discussão sobre ilícitos tributários, seus conceitos e espécies, é de grande importância tanto sob uma perspectiva social e acadêmica. O estudo dos ilícitos tributários é vital para o funcionamento justo e equitativo da sociedade, uma vez que a evasão fiscal e a sonegação de impostos afetam diretamente a capacidade do Estado em prover serviços essenciais, como saúde, educação e segurança.

A arrecadação tributária é fundamental para o desenvolvimento econômico e o bem-estar social, sendo que a evasão fiscal prejudica tais aspectos, impactando a capacidade do Estado em investir em políticas públicas e infraestrutura. Os ilícitos tributários muitas vezes estão relacionados a práticas de corrupção e lavagem de dinheiro, cujo combate é crucial para a integridade das instituições e o fortalecimento do Estado de Direito.

O estudo aprofundado dos ilícitos tributários contribui para a produção de conhecimento jurídico e econômico, fornecendo subsídios teóricos e práticos para o aprimoramento das legislações e políticas tributárias. O tema dos ilícitos tributários estimula a pesquisa acadêmica, impulsionando a produção de estudos, artigos e teses que enriquecem o debate e a compreensão dos desafios inerentes à fiscalidade e à conformidade tributária.

DESENVOLVIMENTO

Conceitos de ilícitos tributários

Os ilícitos tributários englobam uma série de condutas ilegais relacionadas ao pagamento de tributos e ao cumprimento das obrigações fiscais. Em relação do campo tributário, O ordenamento jurídico, como forma de tornar possível a coexistência do homem em comunidade, garante, efetivamente, o cumprimento das suas ordens, ainda que, para tanto, seja necessária a adoção de medidas punitivas que afetem a propriedade ou a própria liberdade das pessoas. Daí por que, ao criar uma prestação jurídica, concomitantemente o legislador enlaça uma providência sancionatória ao não cumprimento do referido dever. (CARVALHO. 2011, 23ª ed.).

Entre as principais características e definições dos ilícitos tributários, destacam-se:

Descumprimento das obrigações fiscais: Isso ocorre quando o contribuinte não cumpre com suas obrigações de pagar os tributos devidos, bem como não apresenta corretamente as informações exigidas pela legislação fiscal. Isso pode incluir a não entrega de declarações, a omissão de receitas, a falta de retenção e recolhimento de tributos, entre outros.

Evasão fiscal: A evasão fiscal refere-se a estratégias usadas pelos contribuintes para evitar o pagamento dos impostos devidos. Isso pode incluir a omissão de informações, a subestimação de receitas, a utilização de paraísos fiscais, a transferência ilegal de recursos, entre outras práticas fraudulentas.

Sonegação de impostos: A sonegação de impostos é uma prática ilegal que envolve a ocultação de informações ou a prestação de informações falsas às autoridades fiscais, com o objetivo de pagar menos impostos do que o devido. Isso pode ocorrer por meio da manipulação de registros contábeis, da utilização de notas fiscais frias, da subfaturação de operações, entre outras táticas fraudulentas.

A desigualdade social brasileira não é um fenômeno recente, nem tampouco um tema desconhecido na literatura dos estudos fiscais. O sistema tributário brasileiro, como demonstrado em diversos trabalhos de pesquisadores, de institutos nacionais e de organizações internacionais desde a década de 1980, possui caráter regressivo por se estruturar majoritariamente sobre a tributação indireta (OXFAM BRASIL, 2021; SALVADOR, 2016; SILVEIRA, 2012; SILVEIRA et al., 2022; ZOCKUN, 2016). Em consonância, há importantes discussões jurídicas sobre como a regressividade do sistema tributário contradiz os mandamentos constitucionais de igualdade e da justiça tributária distributiva (ALVES, 2012; BATISTA JÚNIOR; OLIVEIRA; MAGALHÃES, 2018; DERZI, 2014; DERZI; BUSTAMANTE, 2016; FEITAL, 2021; MARINHO, 2019).

Esses são alguns exemplos de ilícitos tributários, mas é importante ressaltar que existem outras condutas que também se enquadram nessa categoria, tais como a fraude fiscal, a utilização indevida de incentivos fiscais, a criação de empresas de fachada para simular operações, entre outros. Em comum, essas condutas representam desrespeito à legislação tributária e constituem práticas ilegais passíveis de penalidades.

A concentração do poder nas mãos do Estado tem uma conotação negativa em razão de uma ineficiência ínsita de tal modelo, e não raro a prescrição medicamentosa para tal mal é a ideia de que o setor privado deve atuar como verdadeira panacéia à corrupção estatal, que geralmente se desenvolve em duas frentes: decorrência natural da concentração é a burocracia, ou seja, se o Estado atuasse de maneira menos direta, reduzindo entraves para começar a exploração de uma atividade, menor seria a necessidade de ter que oferecer propina para incentivar a atuação mais célere de agentes públicos, a segunda linha onde a maior intervenção do particular ocorreria, seria na privatização propriamente dita, pois, não raro, a corrupção se faz muito presente em estatais (WEDEL, 2012)

As características dos ilícitos tributários incluem a intencionalidade, ou seja, a prática desses atos de forma consciente e voluntária, visando reduzir fraudulentamente a carga tributária. Além disso, essas condutas representam prejuízos para a sociedade, uma vez que impactam a arrecadação de recursos do Estado e a capacidade de financiamento de políticas públicas.

Portanto, a definição e as características dos ilícitos tributários são fundamentais para a compreensão das legislações e práticas que visam combater e coibir esses comportamentos ilegais, garantindo a justiça fiscal e a equidade no sistema tributário.

A própria assistência judiciária, que tinha como escopo facilitar o acesso à justiça para o hipossuficiente, acabou por ser instrumento de abusos e é usada frequentemente por quem não deveria, isto é, o benefício legal tem um fim lícito e benéfico, todavia é mal usado dentro dos próprios parâmetros da legalidade, porém, há aqueles que realmente se utilizam do benefício por merecê-lo (TENENBLAT, 2011). A isenção de impostos tem como finalidade um incentivo extrafiscal a determinado setor, ou seja, por meio do ato de não cobrar, acaba por permitir e estimular o microuniverso ora beneficiado, “a isenção é causa excludente do crédito tributário” (HARADA, 2017, P. 411), porém, apenas conceder a graça causa efeitos mais nefastos para a economia como um todo do que não outorgá-la. “Há sempre o risco, porém, de as escolhas não serem pautadas no interesse público, mas no poder de influência da cada setor junto ao governo” (MIOTO, 2013).

A responsabilidade dos contribuintes perante as obrigações fiscais é um princípio fundamental em um sistema tributário, no qual cada cidadão ou empresa tem o dever de arcar com os tributos devidos ao Estado. A legislação estabelece uma série de condutas que são consideradas ilegais no âmbito tributário e que podem resultar em conseqüências legais. As principais responsabilidades dos contribuintes incluem a correta apresentação das declarações fiscais, o pagamento dos tributos devidos dentro dos prazos estipulados, a manutenção de registros contábeis e fiscais precisos, e a observância das normas e obrigações previstas na legislação tributária.

As condutas consideradas ilegais no contexto tributário englobam uma série de práticas fraudulentas, tais como:

- I.Omissão de receitas e informações relevantes para a apuração dos tributos;
- II.Utilização de documentos falsos ou fraudulentos;
- III.Subfaturação de operações para reduzir a base de cálculo dos tributos;
- IV.Fraude na utilização de incentivos fiscais;
- V.Evasão fiscal através da dissimulação de operações ou transferência de recursos para paraísos fiscais;
- VI.Sonegação de impostos mediante a omissão de informações ou a prestação de informações falsas.

Embora seja minoritário, há quem defenda também que a corrupção pode, em alguns cenários, ser benéfica para o crescimento econômico, analisam a questão também sob o enfoque do desenvolvimento das instituições, concluindo que em países onde essas instituições relevantes ainda não alcançaram um estágio de completude, a corrupção pode conduzir a um crescimento econômico (VAAL; EBBEN, 2011). O raciocínio do desenvolvimento econômico e da corrupção vai além, pois há quem indique que, dependendo de quão grande for o tamanho do Estado, a corrupção pode ter efeitos discrepantes, caso o Estado seja maior do que determinado nível é possível que a corrupção tenha um reflexo de crescimento na economia, porém, se a economia alcançar um grau de desenvolvimento alto, a incidência da corrupção tende a diminuir (DZHUMASHEV, 2013).

As consequências legais dessas condutas ilegais podem ser severas e incluem:

- I.Multas: Os contribuintes que praticam ilícitos tributários podem ser penalizados com multas que variam de acordo com a gravidade da infração e o valor sonegado.
- II.Processos administrativos e judiciais: O contribuinte pode ser alvo de processos administrativos e judiciais para apuração e responsabilização das condutas ilegais.
- III.Impedimento de participar de licitações e contratações públicas: Em casos de infrações graves, o contribuinte pode ser impedido de participar de licitações e contratações com o poder público.
- IV.Responsabilização penal: Em situações mais graves, as condutas ilegais podem configurar crimes fiscais, sujeitando o contribuinte a penas de reclusão e outras sanções previstas na legislação penal tributária.

Há quem sustente, inclusive, que a corrupção afeta não apenas os investimentos econômicos como um todo, como também a relação que existe entre o crescimento ou redução do PIB de determinado país corrupto, havendo uma tendência para a sua redução. O combate inefetivo às fontes de corrupção possibilita uma queda do PIB, que é mais marcante em países pobres. Para enxergarmos essa correlação, basta analisarmos o índice da Transparência Internacional a respeito da corrupção (Índice de Percepção da Corrupção), e será constatado que as últimas colocações são assumidas por países que, em regra, são muito corruptos e, por consequência, têm um PIB baixo (TRANSPARÊNCIA INTERNACIONAL, 2017).

Portanto, é fundamental que os contribuintes ajam de forma responsável e cumpram suas obrigações fiscais de acordo com a legislação vigente, evitando assim as consequências legais decorrentes das condutas ilegais no âmbito tributário. A transparência e a ética na relação com o fisco são essenciais para a manutenção da justiça fiscal e o funcionamento adequado do sistema tributário.

Espécies de ilícitos tributários

Os ilícitos tributários são condutas ilegais praticadas por contribuintes com o objetivo de fraudar o fisco e reduzir indevidamente o pagamento de tributos. No vocabulário jurídico, especificamente, o compliance tem o sentido de observar determinada norma jurídica com o intento de prevenir e reprimir desvios comportamentais estabelecidos em um padrão que muitas vezes se consubstancia por meio da corrupção. Ou, de maneira simplificada, “programas de compliance e de ética são aparatos desenvolvidos para prevenir e detectar condutas ilegais.” (UNITED STATES SENTENCING COMMISSION, 2015).

Dentre as diferentes categorias de ilícitos tributários, destacam-se:

I. Fraude fiscal: A fraude fiscal envolve a prática de atos com o intuito de burlar o fisco, como a não declaração de rendimentos, a omissão de informações relevantes para cálculo dos tributos devidos, a utilização de laranjas para simular operações comerciais, entre outros.

II. Falsificação de documentos fiscais: A falsificação de documentos fiscais consiste na criação ou alteração de documentos com o intuito de fraudar o fisco, como a emissão de notas fiscais falsas, duplicação de documentos para obter benefícios indevidos, entre outros.

III. Omissão de receitas: A omissão de receitas ocorre quando o contribuinte deixa de informar todas as suas receitas e rendimentos na declaração fiscal, com o intuito de reduzir o valor dos tributos a serem pagos.

IV. Utilização de meios fraudulentos para reduzir a carga tributária: Esta categoria engloba práticas como a subfaturação de operações comerciais, a simulação de vendas ou aquisições, o uso indevido de incentivos fiscais, entre outros artifícios para reduzir de forma fraudulenta a carga tributária.

V. Evasão fiscal: A evasão fiscal envolve a prática de condutas ilícitas com o objetivo de ocultar patrimônio ou rendimentos sujeitos à tributação, como a transferência de recursos para paraísos fiscais, a dissimulação de operações comerciais, entre outros meios para evitar o pagamento de tributos.

Essas práticas ilegais representam uma violação da legislação tributária e podem resultar em multas, processos administrativos e judiciais, bem como em responsabilização penal dos envolvidos. Portanto, a observância dos princípios éticos e legais é essencial para evitar os ilícitos tributários e garantir o correto cumprimento das obrigações fiscais por parte dos contribuintes.

A economia foi a principal responsável por trazer o estudo da corrupção por muitas décadas a um plano secundário. Superadas concepções românticas e moralistas sobre os aspectos negativos da corrupção, a ciência econômica formulou proposições segundo as quais o pagamento de suborno não implicaria, na maioria das ocasiões, nenhuma perda de bem-estar social e, por isso, deveria até mesmo ser ignorada pelo sistema jurídico – da perspectiva microeconômica, não haveria perda do bem-estar social. Em outros cenários, a corrupção até mesmo poderia aumentar a eficiência alocativa, na medida em que “diminuiria” a burocracia administrativa e facilitaria o funcionamento dos mercados. Entre o custo de transação representado por uma barreira regulatória estatal e o custo de transação representado pelo suborno, a mera comparação de custos forneceria a resposta sobre a legitimidade ou não da corrupção. Na maioria das vezes, os economistas enxergam a corrupção como um fator que altera o funcionamento do livre mercado e, em consequência, pode causar distorções que geram ineficiências – tudo dentro do estereótipo de que a economia é associada à tentativa de redução da realidade a um número reduzido de variáveis, as quais são quantificadas em um modelo (PAGOTTO, 2014, p. 25).

Sobre as particularidades de cada tipo de ilícito tributário, as técnicas utilizadas para identificá-los e as implicações legais associadas:

I.Particularidades: A fraude fiscal envolve a manipulação de informações contábeis e fiscais para reduzir indevidamente a carga tributária.

Infração fiscal é sinônimo de ilícito tributário, que significa ato contrário à lei relacionado com a obrigação tributária principal ou acessória. É espécie do gênero infração, que outra coisa não é senão a violação de uma norma jurídica, o descumprimento de um preceito legal. Existem infrações que estão previstas exclusivamente nas leis de natureza administrativa fiscal, sujeitas à apreciação de órgãos administrativos fiscais. Por exemplo, um contribuinte do ISS classifica determinado serviço prestado em certo item de serviço, de forma errônea, aplicando uma alíquota menor. Constatado o fato pelo agente fiscal, é lavrado o auto de infração em que é exigido o pagamento da diferença do imposto com a imposição de multa, que representa mera sanção de natureza administrativa fiscal. Outras infrações existem que, além de configurar ilícito tributário, incidem nas normas de natureza penal, provocando a atuação, ao mesmo tempo, do órgão administrativo fiscal e do órgão judiciário. É o caso, por exemplo, de um contribuinte do imposto sobre a renda – um profissional liberal – que falsifica recibos de terceira pessoa fornecendo-os a seus clientes a fim de obter a diminuição do imposto devido. Na hipótese, temos uma conduta que constitui, ao mesmo tempo, uma infração fiscal e crime, desencadeando a instauração de processo administrativo fiscal para exigência da diferença do imposto com a respectiva multa, e a instauração da ação penal para apuração do crime previsto no art. 298 do CP. Finalmente, existem as infrações que, devido a sua gravidade, constituem crimes tributários, os quais são apurados exclusivamente pelo Poder Judiciário. Por exemplo, um agente fiscal, sabendo que determinado imposto é indevido, exige seu pagamento, incorrendo no crime de excesso de exação fiscal definido no CP, art. 316, § 1o, com a redação dada pela Lei nº 8.137/90 (HARADA, 2017, p. 473).

II. Técnicas de Identificação: As autoridades fiscais podem detectar a fraude fiscal por meio de análise de inconsistências nas declarações fiscais, cruzamento de dados, auditorias fiscais e denúncias de terceiros.

III. Implicações legais: As conseqüências legais da fraude fiscal incluem a aplicação de multas, pagamento de tributos devidos com acréscimos, proibição de contratar com o poder público, além de sanções penais em casos mais graves.

A conscientização sobre a importância do Compliance anticorrupção vem aumentando significativamente nos últimos anos. Isto se deve a uma série de fatores, dentre eles a crescente relevância global da economia brasileira e o aumento do investimento estrangeiro direto. No entanto, mesmo com a velocidade em que as mudanças estão acontecendo, ainda há um gap na cultura de Compliance do país em comparação com mercados maduros. A adoção de políticas e procedimentos específicos anticorrupção ainda é pouco usual nas empresas brasileiras e a relativa falta de avaliação de riscos pode estar relacionada ao receio de serem encontradas surpresas. É comum que a ameaça de corrupção não esteja incluída na avaliação de riscos operacionais. E, geralmente, também não está contemplada nas políticas de avaliação de riscos e controles internos que foram implementadas há poucos anos pelas grandes empresas em decorrência da Lei Sarbanes-Oxley (Sox). (CLAYTON, 2013, p. 152)

Falsificação de documentos fiscais: refere-se ao ato criminoso de criar, alterar ou utilizar documentos falsos com o intuito de ludibriar autoridades fiscais, sonegar impostos, obter vantagens ilícitas, ou ocultar informações relevantes para a correta apuração e recolhimento de tributos. Essa prática ilegal é considerada um grave delito e pode acarretar penalidades severas, incluindo multas, punições penais e até mesmo prisão, de acordo com a legislação vigente em cada país. A falsificação de documentos fiscais prejudica a arrecadação tributária, a transparência fiscal e a integridade do sistema financeiro, sendo combatida com rigor pelas autoridades competentes. Sobre a importância do *compliance*:

I - princípios, valores e missão da empresa pública e da sociedade de economia mista, bem como orientações sobre a prevenção de conflito de interesses e vedação de atos de corrupção e fraude;

II - instâncias internas responsáveis pela atualização e aplicação do Código de Conduta e Integridade;

III - canal de denúncias que possibilite o recebimento de denúncias internas e externas relativas ao descumprimento do Código de Conduta e Integridade e das demais normas internas de ética e obrigacionais;

IV - mecanismos de proteção que impeçam qualquer espécie de retaliação a pessoa que utilize o canal de denúncias;

V - sanções aplicáveis em caso de violação às regras do Código de Conduta e Integridade;

VI - previsão de treinamento periódico, no mínimo anual, sobre Código de Conduta e Integridade, a empregados e administradores, e sobre a política de gestão de riscos, a administradores (BRASIL, 2016).

No âmbito da lei das estatais, ao contrário da lei anticorrupção, adotar medidas de compliance não se trata de faculdade, pelo contrário, o dever é cogente e obrigatório, interpretando-se e utilizando como baliza o princípio do interesse público e da legalidade: “Ao contrário dos particulares, os quais podem fazer tudo o que a lei não proíbe, a Administração só pode fazer o que a lei antecipadamente autorize” (MELLO, 2013, p. 108).

Particularidades: A falsificação de documentos fiscais envolve a fabricação ou adulteração de documentos para enganar o fisco.

Técnicas de Identificação: A identificação da falsificação de documentos fiscais pode ser feita por peritos, comparação com modelos autênticos, análise de códigos de segurança, entre outros métodos técnicos.

Implicações legais: A utilização de documentos fiscais falsos pode resultar em multas, sanções administrativas, responsabilização criminal e até mesmo o fechamento do estabelecimento que cometeu a irregularidade.

O tema relativo a paraísos fiscais sempre foi alvo de dificuldades de enfrentamento por vários fundamentos mas um deles certamente se mostra óbvio pelo facto de apesar dos esforços da OCDE em reduzir essas zonas de baixa ou nenhuma tributação ou, ainda, diminuir a opacidade (fiscal, financeira, bancária etc.) dessas jurisdições, o facto de integrantes da própria OCDE se encontrarem nessa situação e, ainda, de muitas delas terem sido apadrinhadas historicamente pelo Reino Unido, dificultou essa empreitada (SPONQUIADO, 2017, p. 104).

Particularidades: A omissão de receitas consiste na não declaração de valores recebidos pelo contribuinte, com o intuito de reduzir o valor dos tributos devidos.

Técnicas de Identificação: A identificação da omissão de receitas pode ser realizada pela análise da movimentação financeira, comparação entre receitas declaradas e despesas, investigação de indícios de enriquecimento ilícito, entre outros métodos.

Implicações legais: As implicações legais da omissão de receitas incluem a cobrança dos tributos devidos com acréscimos monetários, aplicação de multas e até mesmo a instauração de procedimentos penais em casos mais graves.

Utilização de meios fraudulentos para reduzir a carga tributária. As obrigações tributárias (quer respeitem à prestação de tributo, quer se refiram a deveres formais ou instrumentais) supõem a possibilidade de descumprimento. Como se dá com quaisquer normas de conduta, o destinatário do comando pode, por variadas razões (desde o simples desconhecimento do preceito normativo até a vontade consciente de adotar uma conduta contrária ao comando legal), proceder de modo diferente do querido pela ordem jurídica. O mesmo, de resto, ocorre noutros setores do direito; assim, no campo do direito privado, sempre que incumbir a alguém adotar determinada conduta, comissiva ou omissiva, no sentido de respeitar o direito alheio (por exemplo, entregando a coisa vendida, ou pagando o preço, ou abstendo-se de turbar a posse de outrem, ou prestando alimentos, ou suportando a servidão de passagem etc.), é possível um procedimento diferente do que é desejado, ou melhor, imposto pelo direito (AMARO, 2014, p. 420)

Particularidades: Esta prática envolve a utilização de artifícios, muitas vezes complexos, para reduzir indevidamente a carga tributária.

Técnicas de Identificação: A identificação da utilização de meios fraudulentos pode exigir análise contábil aprofundada, investigação de transações financeiras suspeitas, produção de provas periciais, entre outras técnicas investigativas.

Implicações legais: A utilização de meios fraudulentos para reduzir a carga tributária pode acarretar em autuações fiscais, cobrança de tributos suprimidos, aplicação de multas pesadas e sanções penais aos responsáveis.

Percebe-se que, com o decorrer do tempo, não apenas em âmbito nacional, como em escala mundial, a necessidade de uma maior conformidade tributária ou, em outras palavras, uma governança tributária ética se faz necessária¹⁴. As relações, no que concerne aos tributos, tornaram-se mais complexas, e a importância de que tais receitas têm no orçamento público refletem em programas sociais, bem como na saúde do Estado como um todo, que necessita de tais verbas para cumprir suas finalidades. A ideia do tributo tendo um reflexo social salutar remete à ideia da função social do tributo, que tem como objetivo cumprir as metas constitucionais, dentre elas a mitigação das desigualdades sociais e a garantia do desenvolvimento social (RIBEIRO; GESTEIRO, 2013).

Em todos os casos, as autoridades fiscais contam com instrumentos poderosos, como sistemas de cruzamento de dados, auditorias fiscais, investigações e cooperação internacional para identificar e combater os ilícitos tributários. É fundamental que os contribuintes estejam em conformidade com a legislação tributária e evitem práticas fraudulentas para evitar consequências legais e prejuízos financeiros.

Sanções aplicáveis

As penalidades previstas na legislação para os ilícitos tributários variam de acordo com a natureza e gravidade da infração. Abaixo estão algumas das penalidades comuns aplicadas em casos de ilícitos tributários:

Multas: As multas são uma das penalidades mais comuns aplicadas em casos de ilícitos tributários. Elas podem ser calculadas com base no valor do tributo sonegado ou devido, e muitas vezes incluem acréscimos por atraso ou omissão.

Tributação do valor sonegado: Em muitos casos, a penalidade para ilícitos tributários inclui a obrigação de pagar o valor do tributo devido, acrescido de juros e correção monetária.

Restrições de atividade: Além das questões financeiras, os infratores também podem sofrer restrições em suas atividades comerciais, como a impossibilidade de participar de licitações públicas, restrições na obtenção de crédito ou a proibição de exercer determinadas atividades comerciais.

Penalidades criminais: Em casos mais graves, os ilícitos tributários podem resultar em penalidades criminais, incluindo prisão para os responsáveis diretos, como no caso de fraudes fiscais, falsificação de documentos ou omissão de receitas.

Cancelamento de registro e fechamento de estabelecimento: Em situações extremas, a legislação pode prever o cancelamento do registro da empresa infratora e o fechamento de seu estabelecimento como forma de penalidade.

Outras sanções administrativas: Além das penalidades acima, as autoridades fiscais podem impor outras sanções administrativas, como a cassação de alvarás, proibição de contratar com o poder público, entre outras medidas restritivas.

Art. 8º Iniciado o procedimento fiscal, a autoridade fiscal poderá solicitar informações sobre operações realizadas pelo contribuinte em instituições financeiras, inclusive extratos de contas bancárias, não se aplicando, nesta hipótese, o disposto no art. 38 da Lei nº 4.595, de 31 de dezembro de 1964. Parágrafo único. As informações, que obedecerão às normas regulamentares expedidas pelo Ministério da Economia, Fazenda e Planejamento, deverão ser prestadas no prazo máximo de dez dias úteis contados da data da solicitação, aplicando-se, no caso de descumprimento desse prazo, a penalidade prevista no § 1º do art. 7º. (BRASIL, 1990).

É importante ressaltar que as penalidades para os ilícitos tributários variam de acordo com a legislação de cada país e de acordo com a natureza específica da infração. Recomenda-se sempre buscar orientação jurídica especializada em caso de problemas com a legislação tributária, tal como sigilo fiscal:

Pelo que se apreende do art. 198, § 1º, II e § 2º, o sigilo fiscal do contribuinte pode ser “transferido” não só para o Poder Judiciário, mediante requisição, mas também a quaisquer outras autoridades da administração pública (autoridades ambientais, policiais, de fiscalização do trabalho etc.), tudo isso independentemente de ordem judicial, o que é simplesmente absurdo. Ainda que justificável e válida a quebra de sigilo bancário levada a efeito pela LC nº105/2001, a demasiada extensão ao uso desses dados, nos termos da atual redação do art. 198 do CTN, implica violação da garantia do sigilo fiscal, sendo inconstitucional sob todos os aspectos (SEGUNDO, 2017, p. 450).

Os procedimentos para fiscalização, autuação e julgamento de casos relacionados a ilícitos tributários seguem um conjunto de regras e garantias estabelecidas pela legislação para assegurar os direitos dos contribuintes e a correta aplicação da lei. Vale ressaltar que esses procedimentos podem variar de acordo com a legislação de cada país, mas de forma geral incluem etapas que visam garantir a transparência, o contraditório e a ampla defesa durante todo o processo.

1. Fiscalização:

A fiscalização de ilícitos tributários é realizada pelos órgãos competentes, que têm o poder de verificar a regularidade das informações prestadas pelos contribuintes. Durante a fiscalização, os agentes fiscais podem requisitar documentos, realizar diligências e inspeções nas instalações das empresas ou domicílios dos contribuintes. Os contribuintes têm o direito de serem informados sobre a fiscalização e podem acompanhar a realização das diligências, além de apresentar documentos e informações que possam esclarecer eventuais inconsistências encontradas. Sobre os desvios de comportamento tributário e sonegações:

O entendimento aqui defendido é corroborado pelo estudo do Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT) mencionado acima, que atestou que o cruzamento de informações é um dos principais responsáveis pela queda da sonegação, o que confirma a imprescindibilidade da aplicação das normas ora questionadas. Ressalta-se, ainda, que o acesso às informações bancárias pela Administração é relevante não só para coibir os casos de sonegação fiscal, mas também para o combate às organizações criminosas, às fraudes do comércio exterior e às condutas caracterizadoras de concorrência desleal (BRASIL, 2016, p. 21).

II. Autuação:

Caso durante a fiscalização sejam identificadas irregularidades tributárias, é lavrado um auto de infração ou notificação fiscal, onde são apontadas as supostas infrações e os valores devidos, além de ser concedido prazo para apresentação de defesa.

Os contribuintes têm o direito à ampla defesa e ao contraditório, podendo contestar as acusações, apresentar argumentos e provas, bem como juntar documentos que comprovem a regularidade de suas ações.

Julgamento:

Os casos relacionados a ilícitos tributários são julgados pelos órgãos administrativos, como os Tribunais Administrativos e Junta de Recursos Fiscais, ou pelo Poder Judiciário, conforme o caso.

Durante o julgamento, os contribuintes têm direito a serem representados por advogado, a produzir provas e a apresentar seus argumentos em defesa. O princípio do contraditório está presente, permitindo que todas as partes envolvidas tenham a oportunidade de se manifestar e contestar as alegações apresentadas.

Resumidamente, esse diploma que influenciou como aconteceriam as relações de compliance tributário na esfera internacional e, que como visto, também mudou o paradigma do STF, no tocante ao próprio compliance interno, prevê que instituições financeiras que não sejam americanas devem fornecer dados de pessoas americanas que mantêm ativos fora dos Estados Unidos, ou de pessoas americanas que indiretamente controlam as operações financeiras, ainda que não sejam portadoras desses dados (MCGILL, 2013).

III. Garantias e direitos dos contribuintes:

Durante todo o processo de fiscalização, autuação e julgamento, os contribuintes têm garantido o direito à ampla defesa, ao contraditório, ao devido processo legal, à presunção de inocência, à privacidade, além do direito de serem tratados de forma igualitária perante a lei. Também têm o direito de serem informados sobre todos os atos praticados no processo, bem como sobre a motivação das decisões que os afetem diretamente.

Se em 2001, quando foram publicadas as LCs 104 e 105, ainda não havia debate suficiente para a implementação do intercâmbio entre países, é possível dizer que hoje, mais de 15 anos depois, o Supremo tem uma posição que pode ser tida como consolidada no sentido da permissão do acesso direto ao Fisco, e a comunidade internacional possui instrumentos jurídicos eficazes de troca de informações. A importância do tema se revela clara no contexto da busca mais efetiva da capacidade contributiva, mas não se limita a ela. Na mesma medida em que o descortinamento das operações financeiras assegura uma tributação mais equânime, também garante a ausência de impunidade para aqueles que se utilizam do sistema financeiro ou para cometer ou para dar continuidade a crimes - sejam eles típicos dessa estrutura, como lavagem e evasão de divisas, sejam delitos outros, como corrupção, tráfico de drogas, exploração sexual etc. Daí, portanto a crescente relevância do tema e o acerto do Brasil de reagir positivamente às iniciativas internacionais (PISCITELLI, 2018, p. 29).

Em resumo, os procedimentos para fiscalização, autuação e julgamento de casos relacionados a ilícitos tributários devem ser pautados pelo respeito aos direitos e garantias individuais dos contribuintes, assegurando a lisura e o equilíbrio nos processos de apuração e responsabilização de irregularidades fiscais.

CONCLUSÃO

A conformidade fiscal é de extrema importância para o bom funcionamento de uma economia e para a sustentabilidade das finanças públicas de um país. A conformidade fiscal se refere ao cumprimento das obrigações fiscais por parte dos contribuintes, ou seja, é a prática de pagar os impostos devidos de acordo com a legislação vigente.

Um sistema tributário justo, equitativo e eficaz é fundamental para promover o desenvolvimento econômico, a distribuição de renda e a redução das desigualdades sociais. Um sistema tributário justo significa que a carga tributária é distribuída de forma equitativa, de acordo com a capacidade contributiva de cada indivíduo ou empresa. Além disso, a eficácia do sistema tributário está relacionada à capacidade de arrecadação de recursos para o financiamento das políticas públicas e serviços essenciais.

Para garantir a conformidade fiscal e combater os ilícitos tributários, são necessárias medidas como a simplificação e transparência do sistema tributário, a utilização de tecnologia para cruzamento de dados e identificação de irregularidades, a educação fiscal da população, a cooperação internacional para combater a evasão fiscal e a sonegação, e a punição rigorosa dos infratores.

A prevenção e combate aos ilícitos tributários contribuem para garantir a justiça fiscal, a arrecadação adequada de recursos para o Estado e o fortalecimento da confiança dos cidadãos no sistema tributário. Portanto, é fundamental que governos, empresas e sociedade trabalhem juntos para promover a conformidade fiscal, um sistema tributário justo, equitativo e eficaz, e para prevenir e combater os ilícitos tributários.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

BRASIL. **Lei nº 8.021 de 12 de abril de 1990**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8021.htm. Acesso em: 01 Setembro 2024.

BRASIL. **Lei nº 13.303 de 30 de junho de 2016 - Dispõe sobre o estatuto jurídico da empresa pública, da sociedade de economia mista e de suas subsidiárias, no âmbito da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/CCIVil_03/_Ato2015-2018/2016/Lei/L13303.htm . Acesso em: 15 de Setembro de 2024.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

CLAYTON, Mona. Entendendo os desafios de Compliance no Brasil: um olhar estrangeiro sobre a evolução do Compliance anticorrupção em um país emergente. In: DEL DEBBIO, Alessandra; MAEDA, Bruno Carneiro; AYRES, Carlos Henrique da Silva (coord). **Temas de anticorrupção & compliance**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013, p. 149-165.

DZHUMASHEV, Ratbek. **Corruption and growth: the role of governance, public spending, and economic development**. Economic Modelling, n. 37, p. 202-215, nov. 2013.

HARADA, Kioyshi. **Direito financeiro e tributário**. 26. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

MCGILL, Ross K. **US Withholding Tax Practical Implications of QI and FATCA**. UK: Palgrave macmillan, 2013.

MIOTO, Ricardo. **Isenção tributária no Brasil chega a R\$ 170 bilhões por ano - Folha de São Paulo**. Disponível em: <https://www1.folha.uol.com.br/mercado/2013/06/1295806-isencao-tributaria-no-brasil-chega-a-r-170-bilhoes-por-ano.shtml> . Acesso em: 1 Setembro de 2024.

MIYOSHI, Roberto Kazuo. **Riscos de conformidade tributária: um estudo de caso no Estado de São Paulo**. 2011. (Programa de Pós-Graduação em controladoria e contabilidade da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto) - Universidade de São Paulo USP.

PAGOTTO, Leopoldo. Esforços globais anticorrupção e seus reflexos no Brasil. In: DEL DEBBIO, Alessandra; MAEDA, Bruno Carneiro; AYRES, Carlos Henrique da Silva (coord). **Temas de anticorrupção & compliance**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013, p. 21-43.

PISCITELLI, Tathiane. Compliance das normas tributárias: como evoluímos e para onde ainda vemos ir?. In: CARVALHO, Paulo de Barros (coord); BRITTO, Lucas Galvão de; DIAS, Karem Jureidini. **Compliance no direito tributário**. São Paulo: Thomson Reuters, 2018, p. 17-34.

RIBEIRO, Maria de Fátima; GESTEIRO, Natália Paludetto. A busca da cidadania fiscal no desenvolvimento econômico: função social do tributo. In: SANTOS, Antônio Carlos dos; LOPES, Cidália Maria da Mota (coord). **Fiscalidade outros olhares**. Porto: VidaEconômica, 2013, p. 201-216.

SPONQUIADO, Luciana Pacífico de Araújo. Intercâmbio de informações fiscais: o uso de soft law na evolução da transparência tributária internacional. In: GONÇALVES, Rubén Miranda; VEIGA, Fabio da Silva (dir); MAGALHÃES, Maria Manuela (coord). **Derecho, gobernanza e innovación: dilemas jurídicas de la contemporaneidad en perspectiva transdisciplinar**. Portugal: Universidade Portucalense, 2017, p. 102-108.

TENENBLAT, Fabio. **Limitar o acesso ao poder judiciário para ampliar o acesso à justiça**. Revista CEJ, Brasília, n. 52, p. 23-55, jan. 2011.

TRANSPARÊNCIA INTERNACIONAL. Índice de Percepção da Corrupção 2017. Disponível em: <https://www.ipc.transparenciainternacional.org.br/> . Acesso em: 01 de Setembro de 2024.

UNITED STATES SENTENCING COMMISSION. **Chapter eight- sentencing of organizations**. Disponível em: <https://www.ussc.gov/guidelines/2015-guidelines-manual/2015-chapter-8>. Acesso em: 1 ago. 2024.

WEDEL, Janine R. **Rethinking corruption in an Age of ambiguity**. Annual Review of Law and Social Science, Online, v. 8, p. 453-498, 2012. Disponível em: http://janinewedel.info/Rethinking_Corruption_2012.pdf . Acesso em 1 Setembro de 2024.