

Lilian Magno dos Santos  
Petrus Fabiano Araujo de Oliveira  
Diogo Willavian Maciel Dantas  
Flávio Heleno Solano Reis  
Carlos de Oliveira Martins Júnior

# Os reflexos da SONEGACÃO FISCAL

no Brasil

Lilian Magno dos Santos  
Petrus Fabiano Araujo de Oliveira  
Diogo Willavian Maciel Dantas  
Flávio Heleno Solano Reis  
Carlos de Oliveira Martins Júnior

# Os reflexos da SONEGACÃO FISCAL

no Brasil

**Editora chefe**

Profª Drª Antonella Carvalho de Oliveira

**Editora executiva**

Natalia Oliveira

**Assistente editorial**

Flávia Roberta Barão

**Bibliotecária**

Janaina Ramos

**Projeto gráfico**

Bruno Oliveira

Camila Alves de Cremo

Luiza Alves Batista

**Imagens da capa**

iStock

**Edição de arte**

Luiza Alves Batista

2022 by Atena Editora

Copyright © Atena Editora

Copyright do texto © 2022 Os autores

Copyright da edição © 2022 Atena

Editora

Direitos para esta edição cedidos à Atena Editora pelos autores.

Open access publication by Atena

Editora



Todo o conteúdo deste livro está licenciado sob uma Licença de Atribuição *Creative Commons*. Atribuição-Não-Comercial-NãoDerivativos 4.0 Internacional (CC BY-NC-ND 4.0).

O conteúdo do texto e seus dados em sua forma, correção e confiabilidade são de responsabilidade exclusiva dos autores, inclusive não representam necessariamente a posição oficial da Atena Editora. Permitido o *download* da obra e o compartilhamento desde que sejam atribuídos créditos aos autores, mas sem a possibilidade de alterá-la de nenhuma forma ou utilizá-la para fins comerciais.

Todos os manuscritos foram previamente submetidos à avaliação cega pelos pares, membros do Conselho Editorial desta Editora, tendo sido aprovados para a publicação com base em critérios de neutralidade e imparcialidade acadêmica.

A Atena Editora é comprometida em garantir a integridade editorial em todas as etapas do processo de publicação, evitando plágio, dados ou resultados fraudulentos e impedindo que interesses financeiros comprometam os padrões éticos da publicação. Situações suspeitas de má conduta científica serão investigadas sob o mais alto padrão de rigor acadêmico e ético.

**Conselho Editorial**

**Ciências Humanas e Sociais Aplicadas**

Prof. Dr. Adilson Tadeu Basquerote Silva – Universidade para o Desenvolvimento do Alto Vale do Itajaí

Prof. Dr. Alexandre de Freitas Carneiro – Universidade Federal de Rondônia

Prof. Dr. Alexandre Jose Schumacher – Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Paraná

Prof. Dr. Américo Junior Nunes da Silva – Universidade do Estado da Bahia

Profª Drª Ana Maria Aguiar Frias – Universidade de Évora

Profª Drª Andréa Cristina Marques de Araújo – Universidade Fernando Pessoa

Prof. Dr. Antonio Carlos da Silva – Universidade de Coimbra

Prof. Dr. Antonio Carlos Frasson – Universidade Tecnológica Federal do Paraná  
 Prof. Dr. Antonio Gasparetto Júnior – Instituto Federal do Sudeste de Minas Gerais  
 Prof. Dr. Antonio Isidro-Filho – Universidade de Brasília  
 Prof. Dr. Arnaldo Oliveira Souza Júnior – Universidade Federal do Piauí  
 Prof. Dr. Carlos Antonio de Souza Moraes – Universidade Federal Fluminense  
 Prof<sup>a</sup> Dr<sup>a</sup> Caroline Mari de Oliveira Galina – Universidade do Estado de Mato Grosso  
 Prof. Dr. Crisóstomo Lima do Nascimento – Universidade Federal Fluminense  
 Prof<sup>a</sup> Dr<sup>a</sup> Cristina Gaio – Universidade de Lisboa  
 Prof. Dr. Daniel Richard Sant’Ana – Universidade de Brasília  
 Prof. Dr. Deyvison de Lima Oliveira – Universidade Federal de Rondônia  
 Prof<sup>a</sup> Dr<sup>a</sup> Dilma Antunes Silva – Universidade Federal de São Paulo  
 Prof. Dr. Edvaldo Antunes de Farias – Universidade Estácio de Sá  
 Prof. Dr. Elson Ferreira Costa – Universidade do Estado do Pará  
 Prof. Dr. Eloi Martins Senhora – Universidade Federal de Roraima  
 Prof<sup>a</sup> Dr<sup>a</sup> Geuciane Felipe Guerim Fernandes – Universidade Estadual de Londrina  
 Prof. Dr. Gustavo Henrique Cepolini Ferreira – Universidade Estadual de Montes Claros  
 Prof. Dr. Humberto Costa – Universidade Federal do Paraná  
 Prof<sup>a</sup> Dr<sup>a</sup> Ivone Goulart Lopes – Istituto Internazionele delle Figlie de Maria Ausiliatrice  
 Prof. Dr. Jadilson Marinho da Silva – Secretaria de Educação de Pernambuco  
 Prof. Dr. Jadson Correia de Oliveira – Universidade Católica do Salvador  
 Prof. Dr. Jodeyson Islony de Lima Sobrinho – Universidade Estadual do Oeste do Paraná  
 Prof. Dr. José Luis Montesillo-Cedillo – Universidad Autónoma del Estado de México  
 Prof<sup>a</sup> Dr<sup>a</sup> Juliana Abonizio – Universidade Federal de Mato Grosso  
 Prof. Dr. Julio Candido de Meirelles Junior – Universidade Federal Fluminense  
 Prof. Dr. Kárpio Márcio de Siqueira – Universidade do Estado da Bahia  
 Prof<sup>a</sup> Dr<sup>a</sup> Kátia Farias Antero – Faculdade Maurício de Nassau  
 Prof<sup>a</sup> Dr<sup>a</sup> Keyla Christina Almeida Portela – Instituto Federal do Paraná  
 Prof<sup>a</sup> Dr<sup>a</sup> Lina Maria Gonçalves – Universidade Federal do Tocantins  
 Prof<sup>a</sup> Dr<sup>a</sup> Lucicleia Barreto Queiroz – Universidade Federal do Acre  
 Prof. Dr. Luis Ricardo Fernandes da Costa – Universidade Estadual de Montes Claros  
 Prof. Dr. Lucio Marques Vieira Souza – Universidade do Estado de Minas Gerais  
 Prof<sup>a</sup> Dr<sup>a</sup> Natiéli Piovesan – Instituto Federal do Rio Grande do Norte  
 Prof<sup>a</sup> Dr<sup>a</sup> Marianne Sousa Barbosa – Universidade Federal de Campina Grande  
 Prof<sup>a</sup> Dr<sup>a</sup> Marcela Mary José da Silva – Universidade Federal do Recôncavo da Bahia  
 Prof. Dr. Marcelo Pereira da Silva – Pontifícia Universidade Católica de Campinas  
 Prof. Dr. Marcelo Pereira da Silva – Pontifícia Universidade Católica de Campina  
 sProf<sup>a</sup> Dr<sup>a</sup> Maria Luzia da Silva Santana – Universidade Federal de Mato Grosso do Sul  
 Prof. Dr. Miguel Rodrigues Netto – Universidade do Estado de Mato Grosso  
 Prof. Dr. Pedro Henrique Máximo Pereira – Universidade Estadual de Goiás  
 Prof. Dr. Pablo Ricardo de Lima Falcão – Universidade de Pernambuco  
 Prof<sup>a</sup> Dr<sup>a</sup> Paola Andressa Scortegagna – Universidade Estadual de Ponta Grossa  
 aProf<sup>a</sup> Dr<sup>a</sup> Rita de Cássia da Silva Oliveira – Universidade Estadual de Ponta Grossa  
 Prof. Dr. Rui Maia Diamantino – Universidade Salvador  
 Prof<sup>a</sup> Dr<sup>a</sup> Sandra Regina Gardacho Pietrobon – Universidade Estadual do Centro-Oeste  
 Prof. Dr. Saulo Cerqueira de Aguiar Soares – Universidade Federal do Piauí  
 Prof. Dr. Urandi João Rodrigues Junior – Universidade Federal do Oeste do Pará  
 Prof<sup>a</sup> Dr<sup>a</sup> Vanessa Bordin Viera – Universidade Federal de Campina Grande  
 Prof<sup>a</sup> Dr<sup>a</sup> Vanessa Ribeiro Simon Cavalcanti – Universidade Federal da Bahia / Universidade de Coimbra  
 Prof. Dr. William Cleber Domingues Silva – Universidade Federal Rural do Rio de Janeiro  
 Prof. Dr. Willian Douglas Guilherme – Universidade Federal do Tocantins



## Os reflexos da sonegação fiscal no Brasil

**Diagramação:** Natália Sandrini de Azevedo  
**Correção:** Mariane Aparecida Freitas  
**Indexação:** Amanda Kelly da Costa Veiga  
**Revisão:** Os autores  
**Autores:** Lílían Magno dos Santos  
 Petrus Fabiano Araujo de Oliveira  
 Diogo Willavian Maciel Dantas  
 Flávio Heleno Solano Reis  
 Carlos de Oliveira Martins Júnior

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)	
R332	<p>Os reflexos da sonegação fiscal no Brasil / Lílían Magno dos Santos, Petrus Fabiano Araujo de Oliveira, Diogo Willavian Maciel Dantas, et al. – Ponta Grossa - PR: Atena, 2022.</p> <p>Outros autores                      Flávio Heleno Solano Reis                      Carlos de Oliveira Martins Júnior</p> <p>Formato: PDF                      Requisitos de sistema: Adobe Acrobat Reader                      Modo de acesso: World Wide Web                      Inclui bibliografia                      ISBN 978-65-258-0870-3                      DOI: <a href="https://doi.org/10.22533/at.ed.703221912">https://doi.org/10.22533/at.ed.703221912</a></p> <p>1. Sonegação fiscal - Brasil. 2. Tributos. 3. Sanções tributárias - Brasil. I. Santos, Lílían Magno dos. II. Oliveira, Petrus Fabiano Araujo de. III. Dantas, Diogo Willavian Maciel. IV. Título.</p> <p style="text-align: right;">CDD 345.810233</p>
Elaborado por Bibliotecária Janaina Ramos – CRB-8/9166	

**Atena Editora**  
 Ponta Grossa – Paraná – Brasil  
 Telefone: +55 (42) 3323-5493  
[www.atenaeditora.com.br](http://www.atenaeditora.com.br)  
[contato@atenaeditora.com.br](mailto:contato@atenaeditora.com.br)

## DECLARAÇÃO DOS AUTORES

Os autores desta obra: 1. Atestam não possuir qualquer interesse comercial que constitua um conflito de interesses em relação ao conteúdo publicado; 2. Declaram que participaram ativamente da construção dos respectivos manuscritos, preferencialmente na: a) Concepção do estudo, e/ou aquisição de dados, e/ou análise e interpretação de dados; b) Elaboração do artigo ou revisão com vistas a tornar o material intelectualmente relevante; c) Aprovação final do manuscrito para submissão.; 3. Certificam que o texto publicado está completamente isento de dados e/ou resultados fraudulentos; 4. Confirmam a citação e a referência correta de todos os dados e de interpretações de dados de outras pesquisas; 5. Reconhecem terem informado todas as fontes de financiamento recebidas para a consecução da pesquisa; 6. Autorizam a edição da obra, que incluem os registros de ficha catalográfica, ISBN, DOI e demais indexadores, projeto visual e criação de capa, diagramação de miolo, assim como lançamento e divulgação da mesma conforme critérios da Atena Editora.

## DECLARAÇÃO DA EDITORA

A Atena Editora declara, para os devidos fins de direito, que: 1. A presente publicação constitui apenas transferência temporária dos direitos autorais, direito sobre a publicação, inclusive não constitui responsabilidade solidária na criação dos manuscritos publicados, nos termos previstos na Lei sobre direitos autorais (Lei 9610/98), no art. 184 do Código Penal e no art. 927 do Código Civil; 2. Autoriza e incentiva os autores a assinarem contratos com repositórios institucionais, com fins exclusivos de divulgação da obra, desde que com o devido reconhecimento de autoria e edição e sem qualquer finalidade comercial; 3. Todos os e-book são *open access*, *desta forma* não os comercializa em seu site, sites parceiros, plataformas de *e-commerce*, ou qualquer outro meio virtual ou físico, portanto, está isenta de repasses de direitos autorais aos autores; 4. Todos os membros do conselho editorial são doutores e vinculados a instituições de ensino superior públicas, conforme recomendação da CAPES para obtenção do Qualis livro; 5. Não cede, comercializa ou autoriza a utilização dos nomes e e-mails dos autores, bem como nenhum outro dado dos mesmos, para qualquer finalidade que não o escopo da divulgação desta obra.

À minha mãe Graciema Costa Magno, que dedicou sua vida a educação de seus filhos e que sacrificou e abdicou de muito para nos dar tudo. É mãe, amiga, companheira e a principal incentivadora nas minhas conquistas. Além de ser o meu maior exemplo de força, de mulher e de maternidade, é, sem dúvida, minha maior inspiração na busca incessante pelo conhecimento.

<b>RESUMO .....</b>	<b>1</b>
<b>ABSTRACT .....</b>	<b>2</b>
<b>INTRODUÇÃO .....</b>	<b>3</b>
<b>DIREITO TRIBUTÁRIO X CONTABILIDADE TRIBUTÁRIA .....</b>	<b>4</b>
<b>OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA.....</b>	<b>6</b>
<b>TRIBUTOS .....</b>	<b>8</b>
Classificação .....	10
Espécies Tributárias .....	10
Impostos .....	11
Taxas .....	12
Contribuições de Melhoria.....	13
Empréstimos Compulsórios .....	14
Contribuições sociais .....	15
<b>COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA.....</b>	<b>16</b>
Classificação da competência tributária .....	16
Características da competência tributária .....	17
Diferença entre competência tributária e capacidade tributária ativa .....	18
<b>AS LIMITAÇÕES DO PODER DE TRIBUTAR.....</b>	<b>20</b>
<b>PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO .....</b>	<b>22</b>
<b>CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA.....</b>	<b>25</b>
<b>SONEGAÇÃO FISCAL .....</b>	<b>30</b>
O custo da sonegação fiscal.....	31
<b>OS REFLEXOS DA SONEGAÇÃO .....</b>	<b>34</b>
A alta carga tributária.....	35
<b>METODOLOGIA .....</b>	<b>37</b>
Análise dos resultados .....	40
<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS.....</b>	<b>47</b>



<b>REFERÊNCIAS .....</b>	<b>49</b>
<b>APÊNDICE.....</b>	<b>51</b>
Questionário a sonegação fiscal no Brasil.....	51
<b>SOBRE OS AUTORES.....</b>	<b>52</b>

Agradeço a Deus, em primeiro lugar, por ter me concedido o dom da vida, bem como a saúde e a força que me permitiram alcançar mais esta vitória. Também sou grata a Ele pela honra de ser mãe, pela vida e saúde do meu filho Petrus Magno Sena, que foi e sempre será o meu melhor presente e o meu maior orgulho.

Agradeço à minha mãe, Graciema Magno, por não ter me deixado desistir deste sonho e por permanecer ao meu lado me dando apoio e incentivo mesmo nos meus piores dias.

Em especial, agradeço ao meu orientador, Prof. Ms. Petrus Oliveira, pela sua dedicação, compreensão, paciência, competência e orientação durante todo o desenvolvimento desta monografia.

Agradeço ao meu avô Pedro Nunes da Silva Magno, pelo legado de força, luta e sabedoria deixado à nossa família, e às minhas avós, Possidônia Costa Magno e Osmarina Braga de Araújo, por todo ensinamento, amor, carinho, cuidado e dedicação com que sempre me acolheram. (*In memoriam*)

Por fim, agradeço a todos que, de alguma forma, contribuíram para a concretização deste sonho. Obrigada pela paciência, pela cumplicidade, pela disponibilidade pelo auxílio, pelo apoio e por nunca terem desistido e descreditado de mim.

Vocês são parte da minha história, obrigada por compartilharem comigo desta conquista.

"O aumento do conhecimento é como uma esfera dilatando-se no espaço: quanto maior a nossa compreensão, maior o nosso contato com o desconhecido."

(Blaise Pascal)

# RESUMO

A presente pesquisa tem como objetivo demonstrar de que forma o crime de sonegação fiscal reflete, econômica e socialmente, no Brasil e na vida de seus contribuintes. Além de apresentar conceitos de sonegação fiscal e de outras definições que lhes sejam conexas, este trabalho também pretende identificar os principais impactos causados pela sonegação fiscal no Brasil, bem como, determinar quais são as principais motivações deste delito. Este estudo discute a importância dos tributos para a economia do país, da mesma forma que confronta os direitos e deveres dos contribuintes e do Estado. Ele também versa sobre os motivos que levam contribuintes a buscar alternativas ilícitas na tentativa de poupar gastos com o pagamento de tributos. Esta pesquisa se baseia precipuamente na legislação tributária brasileira, especialmente naquelas que reconhecem a sonegação fiscal como crime contra a ordem tributária.

**PALAVRAS-CHAVE:** Sonegação fiscal. Tributos. Carga tributária. Brasil.

# ABSTRACT

The present research aims to demonstrate how the crime of tax sonegation reflects, economically and socially, in Brazil and in the lives of its taxpayers. In addition to presenting concepts of tax evasions and other related definitions, this paper also intend to identify the main impacts caused by tax sonegations in Brazil, as well as to determine the main motivations of this delict. This study discusses the importance of taxes for the country's economy, in the same way that it confronts the rights and duties of taxpayers and the State. It also deals with the reasons that lead taxpayers to seek illicit alternatives in an attempt to save expenses with the payment of taxes. This research relies mainly on Brazilian tax legislation, especially on those that recognize tax sonegation as a crime against the tax order.

**KEYWORDS:** Tax sonegation. Taxes. Tax Burden. Brazil.



# INTRODUÇÃO

O Brasil tem enfrentado sucessivas crises econômicas durante os últimos anos, fato que seria mais facilmente superado se a receita do país fosse maior, entretanto, entre os diversos motivos que não permitem que isso aconteça, a sonegação fiscal é considerada o principal deles.

Já reconhecida como crime contra a ordem tributária, a sonegação fiscal, que consiste na tentativa ilegal de suprimir ou reduzir tributos, omitindo, fraudando ou prestando declaração falsa aos órgãos de fiscalização tributária do Estado, vem aumentando constantemente, sendo responsável por grandes desfalques nos cofres públicos.

A arrecadação de tributos representa a principal fonte de receitas do Estado que, em contrapartida, deve utilizar esses recursos para garantir ao povo brasileiro o acesso a serviços públicos de qualidade, como saúde, educação, segurança, lazer, cultura, entre outras necessidades básicas do ser humano. Entretanto, uma parte considerável do montante que deveria ser arrecadado pelo país é sonegado, causando graves consequências para toda a sociedade.

Esta pesquisa é fundamentada nas legislações brasileiras, precipuamente naquelas que se dedicam aos assuntos tributários do país e aquelas que tratam especificamente do crime de sonegação fiscal. Trata-se de uma pesquisa predominantemente bibliográfica, baseada em consultas a incluindo materiais impressos como livros, artigos científicos, jornais e revistas, da área contábil e jurídica, além de conteúdos digitais pertinentes ao assunto tratado disponíveis em sites da internet.

Este estudo foi desenvolvido baseado no problema de pesquisa “Quais os reflexos da sonegação fiscal no Brasil?”. E tem por objetivo demonstrar de que forma o crime de sonegação fiscal reflete, econômica e socialmente, no Brasil e na vida de seus contribuintes, bem como, determinar quais são as principais motivações deste delito e como o aumento desta prática ilegal repercute na imagem do país no mundo.

# DIREITO TRIBUTÁRIO X CONTABILIDADE TRIBUTÁRIA

Direito Tributário, antes compreendido pelo Direito Financeiro, é o ramo do direito que se dedica ao estudo dos tributos, sendo atualmente uma área específica da ciência jurídica. Para Kiyoshi Hadara (2014) Direito Tributário consiste em:

[...] o direito que disciplina o processo de retirada compulsória, pelo Estado, da parcela de riquezas de seus súditos, mediante a observância dos princípios reveladores do Estado de Direito. É a disciplina jurídica que estuda as relações entre o fisco e o contribuinte.

A maioria das definições desta ramificação do direito a apresentam como sendo o estudo das regras da relação entre o Estado, representado pela figura do Tesouro Público (fisco), e os particulares, referindo-se aos cidadãos. Entretanto é importante esclarecer que nem sempre o Estado ocupa o polo ativo desta relação jurídica, podendo por vezes atribuir a entidades não estatais esta competência. Assim como é equivocada a limitação imposta pela expressão “particulares” para se referir ao polo passivo desta relação, uma vez que os estrangeiros, as pessoas jurídicas e até pessoas jurídicas de direito público também podem ocupar esta posição.

Baseando-se nessas ideias Luciano Amaro (2014) considera o Direito Tributário como a disciplina jurídica dos tributos e versa sobre o assunto:

Em suma, a instituição das diferentes espécies tributárias e sua arrecadação, pelo Estado ou por entidades não estatais, perante pessoas privadas ou públicas, regulam-se pelo sistema de normas que compõem o direito tributário.

Logo, podemos entender o Direito Tributário como o ramo do direito público, autônomo e especializado que possui o tributo como objeto, e objetiva disciplinar a relação jurídico-tributária entre o Estado, inclusive quando representado por entidades não estatais, e os contribuintes, sobre quem recai a obrigação de recolher tributos devidos.

Por outro lado, a Contabilidade apresenta-se como uma ciência social dedicada precipuamente ao estudo das entidades empresariais, munindo de informações pertinentes todo o público que as cercam. Para Iudícibus (2006) a Contabilidade foi concebida para:

[...] captar, registrar, acumular, resumir e interpretar os fenômenos que afetam as situações patrimoniais, financeiras e econômicas de qualquer ente, seja esta pessoa física, entidades de finalidades não lucrativas, empresa, seja mesmo pessoa de Direito Público, tais como Estado, Município, União, Autarquia, etc.

A Contabilidade tem por objeto de estudo o patrimônio de toda e qualquer entidade, seja qual for sua natureza jurídica, realizando análises quantitativas e qualitativas sobre a sua evolução. O fruto desta investigação patrimonial é uma gama de informações

imprescindíveis para os públicos da entidade, interno e externo, e de grande importância para a tomada de decisão.

Sobre o assunto, Iudícibus e Marion (2002) ponderam:

O objetivo da contabilidade pode ser estabelecido como sendo o de fornecer informação estruturada de natureza econômica, financeira e, subsidiariamente, física, de produtividade e social, aos usuários internos e externos à entidade objeto da Contabilidade.

Dentre os diversos campos de atuação da Contabilidade, a Contabilidade Tributária se destaca pelo estudo minucioso das regras de apuração dos tributos, das legislações fiscais que estabelecem registros e práticas contábeis distintas, bem como a análise de métodos e procedimentos de planejamento tributário.

Para Marcelo Pohlmann (2012):

A contabilidade tributária é a disciplina ou o ramo da contabilidade que se dedica ao estudo dos princípios, conceitos, técnicas, métodos e procedimentos aplicáveis à apuração dos tributos devidos pelas empresas e entidades em geral, à busca e análise de alternativas para a redução da carga tributária e ao cumprimento das obrigações acessórias estabelecidas pelo Fisco.

Em virtude dos conceitos apresentados fica evidente que o Direito Tributário e as legislações que lhes são conexas servem de base para a Contabilidade Tributária que, além de aplicar os conceitos e princípios fundamentais da ciência contábil, também exigem sólidos conhecimentos da legislação tributária para a sua melhor execução.

Assim, deve-se entender que estas duas áreas específicas de conhecimentos são aliadas no estudo, desenvolvimento e aplicação dos tributos, cabendo à Contabilidade Tributária a função de demonstrar, analisar e registrar os fatos, e ao Direito Tributário o de estabelecer normas e princípios capazes de conduzir essas relações jurídicas.

# OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

No estudo do direito das obrigações a palavra obrigação se refere a uma relação jurídica entre dois polos distintos, o primeiro, o devedor, tem uma obrigação (dever) a cumprir perante o outro, o credor, que por sua vez, tem o direito de exigir tal cumprimento. Dessa forma, entende-se obrigação como uma relação jurídica existente entre duas partes que se comprometem a exigir direitos e cumprir deveres.

A obrigação tributária não se afasta do entendimento primário de obrigação, sendo também uma relação jurídica que possui dois sujeitos dissemelhantes, o ativo, como credor, e o passivo que se iguala ao devedor. Segundo Luciano Amaro (2014), o objeto desta relação pode ser uma soma pecuniária, algo a fazer ou ainda, algo a não fazer, desde que sempre se trate de uma prestação de natureza tributária.

Por conseguinte, a obrigação, no direito tributário, não possui conceituação diferente da que lhe é conferida no direito obrigacional comum. Ela se particulariza, no campo dos tributos, pelo seu *objeto*, que será sempre uma prestação de natureza tributária, portanto um dar, fazer ou não fazer de conteúdo pertinente a tributo. (AMARO, p.271, 2014)

É importante lembrar que a obrigação tributária é uma obrigação de direito público, o que consiste dizer que o sujeito ativo desta relação é o Estado. Mesmo quando representado por administrador fiscal, este não é o titular (credor) da obrigação, sendo sempre o Estado o polo ativo desta relação, ou a entidade que a lei designar, no caso das contribuições para fiscais.

A obrigação tributária possui natureza *ex lege*, o que significa dizer que a sua criação ocorre em virtude de lei e independente da vontade do sujeito passivo da obrigação. O vínculo obrigacional entre as partes é instituído alheio à vontade do obrigado (devedor).

Sobre a natureza da obrigação tributária Luciano Amaro (2014) afirma:

O nascimento da obrigação tributária independe da manifestação de vontade do sujeito passivo dirigida à sua criação. Vale dizer, não se requer que o sujeito passivo queira obrigar-se; o vínculo obrigacional tributário abstrai a vontade e até o conhecimento do obrigado: ainda que o devedor ignore ter nascido a obrigação tributária, ela o vincula e o submete ao cumprimento da prestação que corresponda ao seu objeto. Por isso a obrigação tributária diz-se *ex lege*.

Marcos Parolin (2013) fala sobre a obrigação tributária:

De tal arte, a obrigação tributária é a relação jurídica entre sujeito ativo e sujeito passivo que nasce com a ocorrência do fato gerador, também chamado fato típico tributário ou fato impositivo, previsto na norma de incidência, fato esse que, quando e se ocorrido, fará nascer para o sujeito ativo o direito de exigir a prestação do sujeito passivo.

O nascimento da obrigação tributária está subordinado à ocorrência de um fato lícito e não voluntário previsto em lei, o chamado fato gerador, que é descrito na hipótese de incidência vinculada ao texto legal. O fato gerador, de modo geral, é a circunstância necessária para o surgimento do fenômeno da incidência tributária, ou seja, é a partir da ocorrência do fato gerador que nasce a obrigação tributária.

Kiyoshi Hadara (2014) pondera:

Costuma-se definir o fato gerador como uma situação abstrata, descrita na lei, a qual, uma vez ocorrida em concreto enseja o nascimento da obrigação tributária. Logo, essa expressão *fato gerador* pode ser entendida em dois planos: no plano abstrato da forma descritiva do ato ou do fato e no plano da concretização daquele ato ou fato descritos.

De acordo com o Art. 113 do Código Tributário Nacional, a obrigação tributária pode ser principal ou acessória. A principal, estabelecida no §1º deste artigo, surge com a ocorrência do respectivo fato gerador e consiste no pagamento do tributo ou da penalidade tributária. Já a obrigação tributária acessória se trata de prestações positivas (fazer) e negativas (não fazer), de conteúdo não pecuniário que devem ser desenvolvidas para o interesse do Fisco.

Segundo Kiyoshi Hadara (2014) a obrigação tributária pode ser definida como:

[...] uma relação jurídica que decorre de lei descritiva do fato pela qual o sujeito ativo (União, Estados, DF ou Município) impõe ao sujeito passivo (contribuinte ou responsável tributário) uma prestação consistente em pagamento de tributo ou penalidade pecuniária (art. 113, §1º, do CTN), ou prática ou abstenção de ato no interesse da arrecadação ou da fiscalização tributária (art. 113, §2º, do CTN).



# TRIBUTOS

O tributo é considerado pela doutrina a principal fonte de arrecadação de receitas públicas do Estado. O seu recolhimento garante os recursos necessários para que o Estado atenda às necessidades públicas de seus contribuintes, bem como, a manutenção da base estrutural econômica do país.

A doutrina também estabelece conceitos que auxiliam no entendimento do termo. Para Harada (2014) “[...] os tributos são prestações pecuniárias compulsórias, que o Estado exige de seus súditos em virtude do seu poder de império.”.

Luciano Amaro (2014) compreende o tributo como sendo:

[...] uma prestação que deve ser exigida nos termos previamente definidos pela lei, contribuindo dessa forma os indivíduos para o custeio das despesas coletivas (que, atualmente, não são apenas as do próprio Estado, mas também as de entidades de fins públicos).

O Código Tributário Nacional, em seu Art. 3º, conceitua tributo:

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Para uma melhor compreensão deste conceito legal ele será analisado detalhadamente. Ao descrever o tributo como prestação pecuniária o legislador se refere a recursos financeiros propriamente ditos, não podendo, portanto, o tributo ser pago em serviços ou bens que não sejam dinheiro.

A compulsoriedade do tributo se dá pela obrigatoriedade da prestação tributária por força de lei, sendo desconsiderada a vontade do contribuinte e tornando o pagamento do tributo um dever. Sobre o assunto, Marcos Parolin (2013) disserta:

O caráter compulsório do tributo decorre de uma evidência natural no sentido de que, por se tratar de forma de supressão patrimonial em favor do Estado, a obrigação tributária não seria exequível não houvesse a compulsoriedade.

O sujeito passivo está submetido à compulsoriedade da obrigação tributária principal que consiste em pagar o tributo, assim como ao cumprimento das formalidades legais decorrentes das obrigações acessórias, desde que se enquadre na formulação legal que originou a obrigação.

A obrigação de dar em moeda decorre do fato de que o tributo deve ser pago em dinheiro, na moeda corrente do país, porém, excepcionalmente, a entidade tributante, se assim estipular em lei, poderá ter os tributos pagos por penhora ou por dação em pagamento em bens móveis, que deverão ser convertidos em dinheiro através de leilões.

O tributo não constitui sanção de ato ilícito, o que significa que ele não se trata de

uma penalidade pecuniária como a multa. O tributo pressupõe a ocorrência e ato lícito para existir, o que o diferencia da multa que é gerada a partir da prática de um ato ilícito. Assim, Parolin (2013) reitera:

Desse forma, o numerário exigido a título de tributo em nada se confunde com o valor decorrente da multa, já que o primeiro advém de conduta lícita enquanto a multa de corre de conduta ilícita. Para a caracterização do tributo, faz-se necessário a observância do pressuposto fático de caráter lícito, no que é contrário à sanção aplicada por descumprimento de um dever jurídico previsto na legislação tributária.

Todo tributo é instituído por lei, o que o caracteriza como uma obrigação de natureza *ex lege*. Esta característica advém do princípio da legalidade, previsto no Art. 150, I, da Constituição Federal de 1988, que veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributo senão por força de lei. Logo, qualquer outra forma de criação ou alteração de tributos é ilegal.

A parte final do conceito legal refere-se à cobrança do tributo que deve ser realizada por meio de atos administrativos vinculados, ou seja, a entidade tributante deve cumprir fielmente o que consta no texto legal, sem margens para discricionariedades, como explica Marcos Parolin (2013):

Só a postura normativa poderá reger a exigência do tributo, não havendo espaço para discricionariedade do agente público que está obrigado, em seu mister, a efetivar o lançamento tributário quando a análise da relação jurídica estiver sob sua prerrogativa.

O tributo, obrigação tributária emanada da lei, que nasce a partir de fato gerador previsto na legislação tributária, tem a natureza jurídica prescrita no Art. 4º do Código Tributário Nacional:

A natureza jurídica específica de cada tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:

I – a denominação e demais características formais adotadas pela lei;

II – a destinação legal do produto da sua arrecadação.

O artigo supracitado estabelece que não há nenhuma relação entre a natureza jurídica do tributo com a sua nomenclatura ou com o destino que é dado ao produto de sua arrecadação. Logo, entende-se ser irrelevante a denominação dada a determinada cobrança, o que realmente determinará a natureza jurídica do tributo é a ocorrência do respectivo fato gerador descrito em lei.

Sobre a destinação do produto da arrecadação do tributo, é correto afirmar que ela não é objeto de estudo do Direito Tributário, sendo insignificante para a caracterização do tributo, visto que a relação jurídica se encerra com o pagamento da obrigação tributária.

Em suma, fica claro que a natureza jurídica do tributo, ou a sua espécie, não são estabelecidas pela denominação dada a ele, tampouco pela destinação do produto da sua arrecadação, mas sim pela verificação da ocorrência do fato gerador de onde decorre o nascimento da obrigação.

## CLASSIFICAÇÃO

Os tributos podem ser classificados em diversos tipos. Os principais e mais debatidos são apresentados acompanhados de um breve conceito no quadro conceitual teórico abaixo.

TIPOS	CONCEITO
<b>Direto</b>	Incide diretamente sobre o contribuinte, causando-lhe uma diminuição patrimonial em virtude do tributo.
<b>Indireto</b>	O ônus da carga tributária é transferido para outrem.
<b>Vinculado</b>	A instituição do tributo depende, necessariamente de uma contraprestação do Estado.
<b>Não Vinculado</b>	A instituição do tributo independe de atividade específica do Estado.
<b>Adicional</b>	O fato gerador é representado pelo pagamento de outro tributo.
<b>Fixo</b>	Tem a quantia certa determinada independentemente de cálculos.
<b>Proporcional</b>	Estabelecido em porcentagem única que incide sobre o valor da matéria tributável.
<b>Progressivo</b>	As alíquotas são fixadas em porcentagens variáveis e crescente de acordo com o valor da matéria tributável.
<b>Regressivo</b>	São estabelecidas alíquotas iguais independentemente da capacidade econômica do contribuinte.
<b>Extrafiscal</b>	Tem o objetivo de obter receita para o Estado e de corrigir anomalias.
<b>Parafiscal</b>	Custeiam atividades paralelas às funções típicas do Estado.

Quadro 1 – Classificação dos tributos.

Fonte: Adaptado pela autora.

## ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS

Segundo a doutrina existem duas teorias sobre as espécies tributárias, a primeira é a tripartite, que se baseia no Art. 145 da Constituição Federal de 1988 (CF) e no Art. 5º do Código Tributário Nacional (CTN), onde são elencados como tributos somente os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria.

A segunda teoria, a chamada pentapartida, se baseia no fato de que, tanto a Constituição Federal, quanto o CTN, apresentam em outros artigos mais duas espécies de tributo, sendo os empréstimos compulsórios e as contribuições sociais. Diante da discussão gerada sobre o tema, o Supremo Tribunal Federal (STF) resolveu intervir e reconhecer a teoria pentapartida como a mais apropriada enumeração de espécies tributárias.

Assim sendo, serão estudadas as cinco espécies de tributos, quais sejam: impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições sociais.

## **Impostos**

O Código Tributário Nacional, em seu Art. 16, declara o imposto como sendo um tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte. O conceito legal impõe a não vinculação do imposto a qualquer atividade estatal específica relacionada ao contribuinte.

Para Hadara (2014):

Impostos (Art. 145, I, da CF) são exações desvinculadas de qualquer atuação estatal, decretadas exclusivamente em função do *jus imperii* do Estado. Seu fato gerador é sempre uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte. O imposto sempre representa uma retirada da parcela de riqueza do particular, respeitada a capacidade contributiva deste.

Com esse entendimento, pode-se afirmar que o fato gerador do imposto está relacionado a uma situação que não está associada a nenhuma atuação específica do Estado dirigida ao contribuinte. Logo, basta que o sujeito passivo da relação jurídica pratique uma das hipóteses tributárias descritas em lei, sem qualquer contrapartida por parte do Estado, para que o imposto possa ser exigido.

Sobre o imposto, Luciano Amaro (2014) explica:

O fato gerador do imposto é uma situação (por exemplo, aquisição de renda, prestação de serviço etc.) que não supõe nem se conecta com nenhuma atividade do Estado especificamente dirigida ao contribuinte. Ou seja, para exigir imposto de certo indivíduo, não é preciso que o Estado lhe preste algo determinado.

De acordo com Código Tributário Nacional os impostos podem ser federais, de competência da União; estaduais, de competência dos Estados e do Distrito Federal (DF); e municipais, de competência dos municípios. Todos serão apresentados no quadro a seguir.

ENTES COMPETENTES	IMPOSTOS
<b>UNIÃO</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Imposto de Impostação – II;</li> <li>• Imposto de Exportação – IE;</li> <li>• Imposto de Renda – IR;</li> <li>• Imposto Sobre Produtos Industrializados – IPI;</li> <li>• Imposto Sobre Operações Financeiras – IOF;</li> <li>• Imposto Sobre Propriedade Territorial Rural – ITR;</li> <li>• Imposto Sobre Grandes Fortunas – IGF.</li> </ul>
<b>ESTADOS E DISTRITO FEDERAL</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Imposto Sobre Transmissão <i>Causa Mortis</i> e Doação – ITCD;</li> <li>• Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS;</li> <li>• Imposto Sobre Propriedade de Veículos Automotores – IPVA;</li> </ul>
<b>MUNICÍPIOS</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Imposto Sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana – IPTU;</li> <li>• Imposto Sobre Transmissão de Bens Imóveis – ITBI;</li> <li>• Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS.</li> </ul>

Quadro 2 – Competência Tributária dos entes federativos.

Fonte: Adaptado pela autora.

## Taxas

As taxas, diferentemente dos impostos, são tributos vinculados, visto que, o seu fato gerador está diretamente ligado à atuação estatal específica dirigida ao contribuinte. Tal atuação pode se dar pela prestação ou colocação à disposição de um serviço público, ou pelo exercício regular do poder de polícia.

Segundo o Art. 77 do Código Tributário Nacional:

Art. 77. As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, tem como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.

O chamado poder de polícia pode ser entendido como a atuação efetiva do poder público em defesa do interesse público e da coletividade. A taxa de polícia está relacionada aos valores cobrados pela emissão de alvarás, licenças, vistorias, entre outras. O Poder de polícia para o CTN é:

Art. 78. Considera-se poder de polícia atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do poder público, à tranqüilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos.



O parágrafo único do artigo supracitado informa que o poder de polícia deve ser desempenhado pelo órgão competente, nos limites da lei e com a observância do processo legal, e mesmo se tratando de atividade que a lei considere discricionária, ele precisa ser exercido sem abuso ou desvio de poder.

Por outro lado as taxas de serviço caracterizam-se por ter como fato gerador a atuação do estado em forma de serviço público, específico, aquele que pode ser destacado em unidades autônomas de intervenção, e divisível, aquele que sugere a utilização separadamente por cada usuário, efetivamente prestado ou posto à disposição do contribuinte.

As taxas são tributos de competência da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições. A Constituição Federal de 1988, em seu Art. 145, §2º, veda que a base de cálculo deste tributo seja própria que qualquer imposto.

Kiyoshi Hadara (2014) resume:

Podemos conceituar a taxa como um tributo que surge da atuação estatal diretamente dirigida ao contribuinte, quer pelo exercício do poder de polícia, quer pela prestação efetiva ou potencial de um serviço público específico e divisível, cuja base de cálculo difere, necessariamente, da de qualquer imposto. [...] O móvel da atuação do Estado não é o recebimento da remuneração, mas a prestação do serviço público ou o exercício do poder de polícia, impondo restrições ao exercício dos direitos individuais e de propriedade, na defesa do bem comum.

## **Contribuições de Melhoria**

A contribuição de melhoria consiste em um tributo vinculado e previsto no Art. 145 da Constituição Federal que decorre de obras públicas que ocasionaram a valorização imobiliária do contribuinte. O Art. 81 do CTN define tal tributo:

A contribuição de melhoria cobrada pela União, Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.

Para HARADA (2014):

Contribuição de melhoria (art.145, III, da CF) é espécie tributária que tem por fato gerador a atuação estatal mediatamente referida ao contribuinte. Entre a atividade estatal e a obrigação do sujeito passivo existe um elemento intermediário que é a valorização do imóvel.

É importante esclarecer que a contribuição de melhoria nada tem a ver com contraprestação estatal de serviço público, mas sim com o reembolso pelo melhoramento

imobiliário de bem particular em função da realização de uma obra pública, como explica Marcos Parolin (2013):

Trata-se de exação incidente em decorrência da valorização de imóvel localizado na zona beneficiada pela realização de obra pública, tendo como limite para sua cobrança a despesa total da obra previamente fixada no orçamento de custo, inclusive com as benfeitorias apontadas no memorial descritivo do projeto.

Portanto, a simples realização de obra pública não legitima a cobrança da contribuição de melhoria. Para a ocorrência do fato gerador a valorização do imóvel por ocorrência de obra pública é requisito indispensável, devendo ser aguardada a finalização da referida obra para a aferição do valor a ser exigido pelo ente federativo competente.

### **Empréstimos Compulsórios**

A Constituição Federal de 1988 reconheceu a natureza tributária dos Empréstimos Compulsórios em seu Art. 148, com o aval do Supremo Tribunal Federal. O artigo atribui a instituição deste tributo como competência privativa da União que só poderá instituí-lo mediante lei complementar.

O texto constitucional afirma que os empréstimos compulsórios devem ser instituídos para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência, ou, no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional.

O empréstimo compulsório, como os demais, é um tributo que não decorre da vontade das partes integrantes da relação jurídica, o que caracteriza sua compulsoriedade. Entretanto, ele se diferencia dos outros tributos pela sua restituibilidade, que é a obrigação do Estado de restituir aos seus contribuintes o valor que por eles foi emprestado.

Para Luciano Amaro (2014): “O empréstimo compulsório é um ingresso de recursos temporário nos cofres do Estado, pois a arrecadação acarreta para o Estado a obrigação de restituir a importância que foi emprestada.”

O artigo supracitado apresenta as situações que condicionam a instituição do empréstimo compulsório pela União, mas não define qual o fato gerador deste tributo. Bem como não existe previsão legal sobre a vinculação ou a desvinculação dos empréstimos compulsórios com alguma atuação do Estado referível ao contribuinte, o que deve ser previsto pela lei complementar que o instituir.

A legislação também prevê que os recursos arrecadados através de empréstimo compulsório possuem destinação vinculada às despesas que fundamentaram a instituição do empréstimo, não podendo, portanto, ser aplicada para outro fim.

Assim sintetiza Luciano Amaro (2014):

Em suma, a União tem competência para instituir o empréstimo compulsório, atrelado ou não a uma atividade estatal dirigida ao contribuinte, mas só pode exercer essa competência se presente um dos motivos previstos. À lei (complementar) que instituir o empréstimo compulsório caberá definir-lhe o fato gerador.

## **Contribuições sociais**

As contribuições sociais representam uma modalidade de tributo prevista nos Art. 149 e Art. 195 da Constituição Federal de 1988. É entendida como uma modalidade tributária vinculada à atuação indireta do Estado e é de competência privativa da União. Harada (2014) explica:

A contribuição social caracteriza-se pelo fato de, no desenvolvimento pelo Estado de determinada atividade administrativa de interesse geral, acarretar maiores despesas em prol de certas pessoas (contribuintes), que passam a usufruir de benefícios diferenciados dos demais (não contribuintes). Tem seu fundamento na maior despesa provocada pelo contribuinte e na particular vantagem a ele proporcionada pelo Estado.

Segundo José Carlos Marion e Pedro Anan Jr. (2016) as contribuições sociais subdividem-se em: de intervenção no domínio econômico, de interesse de categorias profissionais ou econômicas e da Seguridade Social.

As contribuições sociais de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE) não possuem caráter meramente arrecadatório, tendo a finalidade intervencionista, é um instrumento de intervenção da União com o objetivo de regular determinado mercado, cabendo a este ente federativo o controle das restrições à livre concorrência.

Contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas referem-se aos sindicatos e às entidades de classe. Destinam-se ao custeio dessas categorias profissionais ou econômicas, cabendo à União disciplinar a atuação dessas entidades.

Já as Contribuições da Seguridade Social têm a finalidade de seus recursos arrecadados vinculada aos termos do Art. 195 da Constituição Federal, que advém dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, através do recolhimento do Instituto Nacional do Seguro Social (INSS), do Programa de Integração Social (PIS), da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL) e das receitas de concursos de prognósticos (jogos da loteria federal).

Conclui Luciano Amaro (2014):

O que importa sublinhar é que a Constituição caracteriza as contribuições sociais pela sua destinação, vale dizer, são ingressos necessariamente direcionados a instrumentar (ou financiar) a atuação da União (ou dos demais entes políticos, na específica situação prevista no §1º do art. 149) no setor da ordem social.

# COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

Competência, palavra originária do latim *competere*, significa possuir uma aptidão para cumprir uma dada tarefa ou exercer determinada função. No âmbito jurídico a palavra competência representa a responsabilidade e a legitimidade atribuída por lei a um órgão ou ente federativo de exercer alguma atividade.

Na República Federativa do Brasil coexistem, de maneira autônoma e interdependente, seus entes políticos: União, Estados, Municípios e Distrito Federal. A Constituição Federal ocupou-se em seu Título VI, Capítulo I, do Sistema Tributário Nacional, que além de dar outras providências, estabelece a competência tributária de cada ente supracitado.

Para Marcos Parolin (2013):

A competência tributária é uma modalidade de competência legislativa, já que por força do princípio da legalidade, o tributo somente pode ser criado por lei e somente as pessoas que possuem competência legislativa é que poderão criar tributos. Embora se trate de modalidade de competência legislativa, a competência tributária, em demonstração de especial cuidado com o fenômeno da tributação, é tratada em separado na Constituição Federal, no Capítulo I, Título VI, denominado Sistema Tributário Nacional.

Assim, a competência tributária deve ser entendida como a aptidão para criar tributos que é designada pela Carta Magna a cada ente federativo, de maneira que cada um deles possua a competência para impor prestações tributárias respeitando os limites impostos pela Constituição Federal de 1988.

Por se tratar de atividade genuinamente legislativa, a criação de tributos pelo ente federativo no exercício de sua competência, deve estabelecer todos os critérios formadores da obrigação tributária, especificando de forma detalhada o fato gerador, sua hipótese de incidência, bem como, o momento e o local da incidência, os sujeitos ativo e passivo, a base de cálculo do tributo e as alíquotas, de acordo com os critérios descritos em lei.

## CLASSIFICAÇÃO DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

A doutrina, para fins didáticos, mas sem rigor científico, criou uma classificação para a competência tributária discriminando-a em três modalidades: privativa, comum e residual.

Por competência privativa entende-se aquela atribuída com exclusividade a cada ente político para a criação de impostos, ou seja, tal competência é restrita e reservada e definida de forma taxativa pela Constituição Federal. Desse modo não há que se falar em conflitos de competência, já que o texto constitucional atua com rigidez na distribuição de competências em matéria de impostos.

Marcos Parolin (2013) discorre sobre o tema:

A competência tributária é privativa no tocante a impostos, ou seja, é restrita e reservada. Em matéria de impostos a Constituição Federal outorga competência à União, Estados, Distrito Federal e Municípios de forma exaustiva, de forma que cada ente tem os seus impostos taxativamente definidos na distribuição de competências.

A competência tributária comum se refere às taxas e contribuições de melhoria que todos os entes federativos podem instituir, simultaneamente. A lei entende como competência comum por se tratar de tributos vinculados, ou seja, que dependem necessariamente de uma contraprestação de um serviço público específico e divisível por parte do ente tributante.

Marcos Parolin (2013) também aborda a competência residual e sobre ela afirma:

A Constituição Federal também fixa a competência residual, estabelecendo sua titularidade ao estatuir que a União poderá instituir, mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que não sejam cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos nela discriminados.

Assim, cabe a classificação de competência tributária residual àquelas situações idôneas que podem servir de suporte à incidência de tributos, e que não estejam previstas no texto legal. Assim, a competência para a criação dos impostos que surgirem a partir dessas situações pertence única e exclusivamente à União.

## **CARACTERÍSTICAS DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA**

Os estudiosos do ramo do Direito Público extraíram algumas características da competência tributária. A principal delas é a indelegabilidade que deve ser entendida como a proibição de delegar ou transferir a outrem o poder de legislar acerca de tributos. Esta característica parte do princípio de que não se pode delegar aquilo que foi recebido por meio de delegação.

A indelegabilidade da competência tributária está prevista no Art. 7º do Código Tributário Nacional:

Art. 7º A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do §3º do art. 18 da Constituição.

A última parte do artigo supracitado faz referência ao texto constitucional de 1946 que não foi reproduzido na Constituição de 1988, o que, sob o olhar da doutrina, em nada compromete a sua aplicação no Código Tributário Nacional. As atividades que foram

ressalvadas neste dispositivo legal não se tratam de exceções à indelegabilidade, pois não envolvem o poder de legislar em questão.

O Art. 8º do CTN trata de outra importante característica da competência tributária, a irrenunciabilidade. O referido artigo afirma que o não exercício da competência tributária não a defere a pessoa jurídica de direito público diversa daquela que a Constituição a tenha atribuído. O que significa dizer que o ato de não exercer o direito de legislar sobre tributos, mesmo que por um longo período de tempo, não implica a renúncia desse poder.

A competência tributária também é incaducável ou imprescritível, ou seja, o fato de o poder de legislar acerca de tributos não ser exercido, mesmo que por tempo prolongado, não implica a perda desse poder. O ente político titular da competência tributária poderá, a qualquer tempo, instituir tributos, desde que previsto em lei.

Por fim, a competência tributária também é facultativa, logo o seu exercício não é obrigatório. Mesmo que esteja previsto na Constituição, o titular da competência pode optar entre instituir ou não determinado tributo, o que a caracteriza como facultativa.

## **DIFERENÇA ENTRE COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA E CAPACIDADE TRIBUTÁRIA ATIVA**

Faz-se necessário esclarecer a diferença entre a competência tributária e a capacidade tributária ativa, por serem fenômenos de fácil confusão conceitual. A competência tributária, como foi visto anteriormente, é o poder outorgado pela Constituição Federal aos entes políticos da federação para a criação de tributos, enquanto a capacidade tributária consiste na aptidão necessária para ocupar um dos polos da relação jurídica.

Desse modo, a capacidade tributária ativa é o direito de ser credor do tributo, por sua vez, a capacidade tributária passiva é o encargo de ser o devedor deste tributo. Assim, ocorrido o fato gerador descrito em lei, cabe ao sujeito ativo da relação tributária o direito de exigir o pagamento do tributo, e sobre o sujeito passivo recai o dever de pagá-lo.

Além dos conceitos distintos, os dois institutos possuem características opostas. Enquanto a competência tributária é indelegável, a capacidade tributária ativa pode ser delegada a terceiro, que receberá o direito de arrecadar o tributo através da parafiscalidade. E ao contrário da competência tributária, a capacidade tributária ativa pode ser revogada a qualquer tempo por lei.

Outras características desses dois institutos são apresentadas no quadro comparativo abaixo:

<b>COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA</b>	<b>CAPACIDADE TRIBUTÁRIA ATIVA</b>
1. Poder de legislar matéria de tributo.	1. Aptidão de figurar no polo ativo da relação jurídica tributária.
2. Fenômeno Constitucional.	2. Fenômeno legal.
3. Indelegável.	3. Delegável / parafiscalidade.
4. Irrevogável.	4. Revogável.
5. Irrenunciável.	5. Renunciável.
6. Imprescritível.	6. Prescritível.
7. Não sujeita à decadência.	7. Sujeita à decadência

Quadro 3 – Competência Tributária x Capacidade Tributária Ativa

Fonte: PAROLIN, 2013.

# AS LIMITAÇÕES DO PODER DE TRIBUTAR

O Sistema Tributário Nacional foi desenvolvido de forma completa, sem espaços para discricionariedades. A Constituição Federal, no capítulo dedicado a ele, atribui competências aos entes políticos da federação dando à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios o poder de tributar. Entretanto, a competência tributária a eles outorgada não é absoluta, sendo limitada por princípios constitucionais tributários e imunidades tributárias.

São inúmeros os princípios tributários contidos na Carta Magna, e alguns são apresentados de forma expressa na seção “Das Limitações do Poder de Tributar”, no capítulo referente ao Sistema Tributário Nacional. Porém, existem muitos outros princípios distribuídos por todo o texto constitucional, de maneira explícita, nos enunciados, ou de maneira implícita, sendo instituídos pela doutrina ou expressos em outros tipos normativos, como lei complementar, resoluções do Senado Federal, etc..

Sobre princípios, Marcos Parolin (2013) salienta:

Dessa forma, os princípios constitucionais representam vetores de interpretação que orientam todo o fenômeno da tributação, estando expressa ou implicitamente erigidos no texto constitucional. Os princípios constitucionais tributários figuram entre as limitações constitucionais ao poder de tributar, ocupando essa posição ao lado das imunidades.

O autor supracitado também versa sobre imunidades:

Trata-se de norma que implica a proibição constitucional ao exercício da competência tributária, erigida em norma limitativa que impede o legislador ordinário de alcançar os fatos e situações nela contemplados. São veiculadas por normas que o impedimento ao exercício da competência, em virtude de expressa vedação constitucional, de pertencer ao campo de incidência legal, não podendo ser atingidas pela lei tributária.

Assim, as imunidades tributárias, que para Luciano Amaro (2014) representam uma “técnica por meio da qual, na definição do campo sobre que a Constituição autoriza a criação de tributos, se excepcionam determinadas situações, que ficam, portanto, fora do referido campo da competência tributária”, também servem de balizamentos para o poder de tributar.

Para um melhor entendimento, os princípios constitucionais tributários serão apresentados em um quadro conceitual a seguir:



<b>PRINCÍPIOS</b>	<b>DEFINIÇÃO</b>
<b>Legalidade</b>	Nenhum ente político poderá exigir ou aumentar tributos sem que estejam previstos em lei.
<b>Isonomia</b>	Trata-se do princípio básico da igualdade que veda o tratamento jurídico diferente de pessoas em situação equivalente, proibindo discriminações tributárias ou privilégios.
<b>Irretroatividade</b>	É vedado a todos os entes políticos exigir tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que houver os instituído ou aumentado.
<b>Anterioridade</b>	Proíbe que os entes políticos cobrem tributos no mesmo exercício financeiro que eles tenham sido instituídos ou aumentados. Obriga-os ainda a respeitar o prazo mínimo de 90 dias entre a criação e a cobrança do tributo.
<b>Proibição ao Confisco</b>	Proíbe a utilização do tributo com efeito de confisco, ou seja, o tributo não pode ser excessivamente oneroso, nem ter efeito de penalidade sobre o contribuinte.
<b>Liberdade de tráfego</b>	Veda aos entes políticos a criação de tributos que estabeleçam limitações de tráfego de pessoas ou mercadorias com o intuito de privilegiar ou proteger determinado território.
<b>Imunidades</b>	São obstáculos à tributação previstos no texto constitucional. São impedimentos legais da exigência de tributos daqueles que são imunes.

Quadro 4 - Os Princípios Constitucionais Tributários

Fonte: Adaptado pela autora.

# PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

A globalização e a alta competitividade do mercado vêm obrigando, cada vez mais, as organizações a planejar suas despesas com tributos, a fim de conseguir reduzir seus custos de natureza tributária. Atividade geralmente conferida a um profissional de contabilidade, o planejamento tributário tem se mostrado uma importante arma empresarial contra a alta carga tributária brasileira.

Faz-se necessária a perfeita compreensão dos conceitos de Elisão Fiscal e de Evasão Fiscal para o bom entendimento do planejamento tributário. Os termos já foram amplamente discutidos pela doutrina, que hoje, pacificamente, os considera claramente distintos.

Segundo os ensinamentos de Pedro Roberto Decomain (2008):

[...] a elisão fiscal, também conhecida como planejamento tributário, além de outras expressões havidas por sinônimas, caracteriza-se como conjunto de práticas enviadas por pessoas físicas ou jurídicas, destinadas ao planejamento e realização de suas atividades de tal forma a incidirem na menor tributação possível.

Deste modo, a elisão fiscal ou planejamento tributário deve ser entendido como a busca pela economia fiscal, por pessoas físicas ou jurídicas, através da prática de meios lícitos ou não coibidos por lei. Em outros termos, a elisão fiscal é a liberdade dada ao contribuinte para desenvolver suas atividades tributárias de diversas formas, desde que dentro da lei, ele possa escolher entre estratégias mais ou menos onerosas para cumprir suas obrigações com o Fisco.

Luciano Amaro (2014) fala sobre os limites legais do planejamento tributário e sobre o posicionamento dos doutrinadores sobre o assunto:

Os autores aceitam que o indivíduo possa escolher, entre dois caminhos lícitos, aquele que fiscalmente seja menos oneroso. Os limites da legalidade circundam, obviamente, o território em que a busca de determinada instrumentação para o negócio jurídico não chega a configurar ilegalidade. Essa zona de atuação legítima (*economia lícita* de tributos) baseia-se no pressuposto de que ninguém é obrigado, na condução de seus negócios, a escolher os caminhos, os meios, as formas ou os instrumentos que resultem em maior ônus fiscal, o que, repita-se, representa questão pacífica.

Logo, tendo o contribuinte a autonomia para conduzir o seu negócio, pode optar pela prática de atos lícitos em prol da redução de suas despesas tributárias. O planejamento tributário já é considerado parte indispensável no gerenciamento de grandes organizações, por ser um instrumento que garante o cumprimento das obrigações tributárias da maneira menos onerosa que a lei permitir.

A elisão fiscal, portanto, é uma prática legal que objetiva postergar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, com o intuito de conseguir a economia nas despesas com tributos. O momento em que ocorre a ação que leve a economia de tributos é muito importante para distinção entre a elisão e a evasão fiscal, trata-se do critério temporal.

O referido critério se baseia na análise do instante em que se praticou o ato destinado a reduzir ou eliminar o pagamento do tributo. Assim, se o ato foi realizado antes mesmo da ocorrência do fato gerador, logo, antes do nascimento da obrigação tributária, tratar-se-á de hipótese de elisão fiscal.

Todavia, se a prática do ato destinado à economia fiscal for praticado após a ocorrência do fato gerador do tributo, portanto após o nascimento da obrigação tributária, ter-se-á uma hipótese de evasão fiscal, também chamada de fraude fiscal, prática ilegal e passível de punição.

Sobre a evasão fiscal, Decomain (2008), pondera:

A evasão fiscal, contudo, tem a conotação da fraude, sendo prática engendrada com o fito de, uma vez já ocorrido o fato gerador, subtrair o seu conhecimento aos agentes fazendários, ou levar a eles um conhecimento quantitativa ou qualitativamente distorcido desse fato, de molde a eximir-se indevidamente o sujeito passivo da obrigação tributária – agora na nascida – do pagamento do tributo devido, mediante esse artifício fraudulento.

Sobre o assunto, Pedro Anan Jr. e José Carlos Marion (2016) afirmam:

As operações efetuadas com base na evasão fiscal é que devem ser combatidas, pois têm fundamento na ilicitude e na ilegalidade. Portanto o contribuinte que as praticar deve ser obrigado a pagar o tributo e sofrer sanção fixada na Lei, pois está procurando, de maneira inapropriada, diminuir a arrecadação tributária.

Destarte, a evasão fiscal deve ser compreendida como a prática fraudulenta de atos ilícitos que buscam, de maneira ilegal a economia tributária. A legitimidade dos meios utilizados com o objetivo de reduzir os gastos com tributos também é considerado um importante critério para distinguir os institutos da elisão e da evasão fiscal.

Luciano Amaro (2014) explica o critério da legitimidade dos meios com clareza:

O divisor de águas entre a evasão (ilegal) e a elisão parte realmente da consideração de que, na primeira, o indivíduo se utiliza de meios *ilícitos* para fugir ao pagamento de tributo, e no segundo caso, trilharia caminhos *lícitos*. A diferença reside, portanto, na *licitude* ou *ilicitude* dos procedimentos ou dos instrumentos adotados pelo indivíduo; por isso é que se fala em evasão *legal* e evasão *ilegal* de tributo.

Assim sendo, a distinção entre a elisão fiscal e a evasão fiscal é realizada de acordo com os dois critérios apresentados, o temporal e o da legitimidade dos meios. A diferença

entre esses institutos é relevante para esclarecer quais procedimentos são permitidos por lei para que seja alcançada a economia tributária, e o que a lei considera crime contra a ordem tributária.

# CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

Na análise dos crimes contra a ordem tributária também existe uma relação jurídica com dois polos, ativo e passivo, que mudam de figura, em comparação à relação tributária, quando há a prática de crime fiscal. Assim sendo, o contribuinte, seu substituto ou terceiro passa a ocupar o polo ativo da relação, por ser o autor do crime em questão. Por conseguinte, o polo passivo passa a ser ocupado pela sociedade e pelo Estado (entenda-se Administração Pública da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal), uma vez que passam a ser os lesados pelo delito praticado.

É importante destacar que os crimes aqui tratados jamais poderão ser cometidos por pessoas de natureza jurídica pois, apesar de ser em nome destas, quem infringe a lei são seus diretores, administradores, gerentes ou funcionários responsáveis, desde que estejam relacionados com os atos praticados que caracterizem crimes contra a ordem tributária.

O Estado, compreendido pela União, Estados, Municípios e Distrito Federal, torna-se o sujeito passivo desta relação por ser o único que detém o poder de instituir tributos, e por sua vez, realizar a sua arrecadação e fiscalização. As ações desempenhadas pelo Estado são de caráter amplamente público, por se tratar da defesa do bem comum.

Andrea Eisele (1998) disserta sobre o assunto:

Ao Estado interessa a manutenção da ordem jurídica e, portanto, sempre que esta é afetada pelo descumprimento da lei, o ato lhe atinge diretamente, devido ao rompimento episódico dessa ordem, motivo pelo qual se afirma que quando da ocorrência de um crime, o Estado sempre figura como sujeito passivo imediato ou formal, personalizado na função de defesa dos interesses sociais direcionados à consecução do bem comum.

Harada (2014) fala com propriedade sobre o papel do contribuinte na análise dos crimes fiscais:

Sujeito ativo do delito é a pessoa física que pratica a conduta tipificada na norma penal. No caso de crime contra a ordem tributária, é o agente que realiza o fato descrito no tipo, ou seja, o contribuinte, ou o sujeito que age em nome desse, juntamente com o mesmo, ou não, ou terceiro com aquele relacionado.

Os crimes tributários são descritos e detalhados na Lei nº 8.137/ 1990, que define os crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo e dá outras providências. O Decreto-lei nº 3.914 de 9 de dezembro de 1941, a chamada Lei de Introdução do Código Penal e da Lei das Contravenções Penais, apresenta uma clara definição de crime:

Art 1º Considera-se crime a infração penal que a lei comina pena de reclusão ou de detenção, quer isoladamente, quer alternativa ou cumulativamente com a pena de multa; contravenção, a infração penal a que a lei comina, isoladamente, pena de prisão simples ou de multa, ou ambas, alternativa ou cumulativamente.

Para Luciano Amaro (2014):

A *infração* enseja a aplicação de remédios legais, que ora buscam repor a situação querida pelo direito (mediante execução coercitiva da obrigação descumprida), ora reparar o dano causado ao direito alheio, por meio da prestação indenizatória, ora punir o comportamento ilícito, infligindo um *castigo* ao infrator. Essas medidas podem cumular-se, como se dá, por exemplo, quando alguém, desrespeitando o direito de propriedade, apropriar-se de coisa alheia móvel, e, além de ter que devolver a coisa ao dono, pode sofrer punição traduzida em pena privativa de liberdade.

Quanto às obrigações tributárias, quando ocorre a supressão ou a tentativa de supressão ou a redução indevida de tributos, o sujeito passivo da relação jurídica torna-se passível à aplicação de sanção penal. Segundo os ensinamentos de Ruy Barbosa Nogueira: “A legislação tributária cria as obrigações principais e acessórias que devem ser cumpridas pelas partes. As ações ou omissões contrárias aos dispositivos da legislação tributária é que constituem infrações fiscais.”

Assim, entende-se que a consequência da infração tributária é um castigo pelo ato ilícito cometido em relação ao pagamento de tributos. Sobre as consequências desse ato infracional, Luciano Amaro (2014) arrazoa:

No direito tributário, a infração pode acarretar diferentes consequências. Se ela implica falta de pagamento de tributo, o sujeito ativo (credor) geralmente tem, a par do direito de exigir coercitivamente o pagamento do valor devido, o direito de impor uma sanção (que há de ser prevista em lei, por força do princípio da legalidade), geralmente traduzida num valor monetário proporcional ao montante de tributo que deixou de ser recolhido. Se se trata de mero descumprimento de obrigação formal (“obrigação acessória”, na linguagem do CTN), a consequência é, em geral, a aplicação de uma sanção ao infrator (também em regra configurada em uma prestação em pecúnia). Trata-se das *multas* ou *penalidades pecuniárias*, encontradas não apenas no direito tributário, mas também no direito administrativo em geral, bem como no direito privado. Em certas hipóteses, a infração pode ensejar punição de ordem mais severa, quais sejam, as chamadas penas *criminais*.

A Lei 8.137/ 90, de acordo com o entendimento majoritário da doutrina, revogou a Lei 4.729/ 1965, a antiga Lei da Sonegação Fiscal. A lei em vigência atualmente, em seu Art. 1º, elenca as condutas o que constituem crimes contra a ordem tributária:

Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;

II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;

IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;

V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.

Pena - reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.

Parágrafo único. A falta de atendimento da exigência da autoridade, no prazo de 10 (dez) dias, que poderá ser convertido em horas em razão da maior ou menor complexidade da matéria ou da dificuldade quanto ao atendimento da exigência, caracteriza a infração prevista no inciso V.

É importante destacar que os crimes contra a ordem tributária previstos no dispositivo legal supracitado admitem somente a modalidade dolosa. Para o Código Penal Brasileiro, crime doloso é “quando o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo.”. Assim, estende-se por crime doloso, no âmbito das infrações tributárias, o ato ou a conduta ilícita praticados por agente com a evidente intenção de suprimir ou reduzir tributo.

Salienta-se que as condutas descritas nos incisos do Art. 1º da Lei nº 8.137/ 90 dizem respeito a obrigações acessórias, que de acordo com o CTN, “decorrem da legislação tributária e tem por objetivo as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.”. Para tais infrações, a pena aplicada deverá ser de reclusão, que pode variar de dois a cinco anos, acrescentada do pagamento da respectiva multa.

Destaca-se que o parágrafo único do Art. 1º dessa lei impõe que a falta do atendimento da exigência da autoridade fiscal caracteriza o crime previsto no inciso V deste mesmo artigo. Também é indispensável esclarecer que a efetiva consumação do crime somente se dá pela concretização do resultado, ou seja, a real supressão ou redução do tributo devido, o que não cabe para a conduta descrita no parágrafo único, quando o mero descumprimento ou o não atendimento da exigência legal já consuma o crime tributário.

O Art. 2º da lei de crimes contra a ordem tributária elenca outras cinco condutas dolosas que ensejam em delitos tributários:

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:

I - fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo;

II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos;

III - exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal;

IV - deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento;

V - utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública.

Estas condutas, apesar de possuírem a mesma natureza daquelas do artigo anterior, são, entretanto, menos gravosas. Assim, às infrações descritas no dispositivo supracitado são atribuídas sanções mais brandas, consistindo em detenção, que pode variar de seis meses a dois anos, acrescida da multa correspondente.

Por sua vez, os crimes contra a ordem tributária cometidos por funcionários públicos no exercício de suas funções estão previstos no Art. 3º da Lei 8.137/ 90:

Art. 3º Constitui crime funcional contra a ordem tributária, além dos previstos no Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 - Código Penal (Título XI, Capítulo I):

I - extraviar livro oficial, processo fiscal ou qualquer documento, de que tenha a guarda em razão da função; sonegá-lo, ou inutilizá-lo, total ou parcialmente, acarretando pagamento indevido ou inexato de tributo ou contribuição social;

II - exigir, solicitar ou receber, para si ou para outrem, direta ou indiretamente, ainda que fora da função ou antes de iniciar seu exercício, mas em razão dela, vantagem indevida; ou aceitar promessa de tal vantagem, para deixar de lançar ou cobrar tributo ou contribuição social, ou cobrá-los parcialmente. Pena - reclusão, de 3 (três) a 8 (oito) anos, e multa.

III - patrocinar, direta ou indiretamente, interesse privado perante a administração fazendária, valendo-se da qualidade de funcionário público. Pena - reclusão, de 1 (um) a 4 (quatro) anos, e multa.

Nas condutas elencadas acima, o sujeito ativo da relação é um agente público que ao desempenhar suas funções comete ato ilícito no âmbito tributário. As sanções penais para as infrações descritas nos incisos I e II do referido artigo são de reclusão, que pode variar de três a oito anos, mais a multa correspondente. Já para a conduta prevista no inciso III, cabe sanção de reclusão, de um a quatro anos, e multa.

Para os fins da presente pesquisa, entende-se que o estudo dos três artigos da Lei nº 8.137/ 90 é suficiente para a perfeita compreensão do tema abordado, visto que,



os demais artigos da referida lei abordam crimes contra a ordem econômica e contra as relações de consumo que, objetivamente, não são o foco deste estudo.

# SONEGAÇÃO FISCAL

A sonegação fiscal é um dos crimes contra a ordem tributária previstos na Lei nº 8.137/ 90, sendo considerado o mais popular entre os contribuintes, também é um dos principais motivos na redução de receita arrecadada pelo Estado. Para o melhor entendimento, Dionísio da Silva (2014) demonstra a origem do verbo sonegar:

SONEGAR do latim *subnegare*, negar, mas negar escondido, atando o feixe por baixo, variante de *subnectare*, acrescentar escondido. Passou a designar a ação de esconder os ganhos com o fim de pagar menos impostos. É o mesmo étimo de abnegar, negar, renegar, negativo e negativar, entre outros. Várias empresas que nada fazem especializaram-se em vender notas fiscais a produtores culturais que a elas recorrem para obter verbas para seus projetos. Sua única atividade é vender notas fiscais para obter, não a elisão de impostos, que é legal, mas a evasão, que é crime.

O ato de sonegar impostos caracteriza crime tributário que consiste em omitir, fraudar, falsificar, alterar ou adulterar documentos ou informações, com a intenção de reduzir ou suprimir tributos, visando o benefício próprio e agindo contra as diretrizes legais. A Lei nº 4.502/ 64, em seu artigo 71, afirma:

Art . 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

A lei supracitada também apresenta um breve conceito de fraude:

Art . 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do impôsto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

A comparação entre esses conceitos, de sonegação e fraude, é interessante por se tratarem de institutos semelhantes, com diferenças sutis. Apesar de similares, a sonegação fiscal é praticada depois de já ocorrido o fato gerador da obrigação tributária, consistindo na tentativa ilegal de que isso não chegue ao conhecimento da autoridade fiscal. Por outro lado, a fraude busca mecanismos ilegais para impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador da obrigação.

Sobre o tema, Hector Villegas (1974) pondera:

[...] trata-se de manobras intencionalmente dirigidas a iludir a administração tributária, produzindo uma falsa imagem da realidade. Manifestem-se elas mediante simulação, ocultação ou qualquer outra prática ardilosa, todas essas situação revelam, como característica comum, a circunstância de objetivarem lograr o lesado.

A despeito de suas diferenças, tanto a sonegação, quanto a fraude almejam o mesmo objetivo, que é a supressão ou a redução de tributos devidos à fazenda pública. Por apresentarem o mesmo propósito, e serem praticados de forma similar, os conceitos de sonegação e fraude são comumente utilizados como sinônimos. Frisa-se que, assim como a sonegação fiscal, a fraude também é um crime contra a ordem tributária.

A doutrina trata todas as condutas previstas no Art. 1º da Lei nº 8.137/ 90 como crime de sonegação fiscal que, anteriormente, era disposto na Lei nº 4.729/ 64. A concepção de sonegação abrange atos de falsidade, omissão, alteração, etc., todos cometidos ilegalmente e conscientemente com a intenção clara de suprimir ou reduzir o pagamento de tributos.

A sonegação fiscal caracteriza-se pela prática voluntária do contribuinte com a intenção de fraudar a fazenda pública, com o fim específico de suprimir ou reduzir o pagamento de tributos. Ela também se qualifica pela consciência do agente sobre a ilegalidade dos mecanismos utilizados para alcançar tais objetivos, é esta consciência que identifica a sonegação fiscal como um crime doloso.

À vista disso, o crime de sonegação fiscal deve ser entendido como a realização de um ou mais atos ilícitos praticados pelo contribuinte, sujeito ativo desta relação jurídica criminal, que age de forma dolosa, ou seja, conscientemente, desrespeitando as leis e fraudando a fazenda pública, com o intuito de se eximir do pagamento do tributo ou reduzir seus gastos tributários.

## **O CUSTO DA SONEGAÇÃO FISCAL**

Os altos índices de sonegação fiscal alcançados pelo Brasil nos últimos anos além de assustadores, custam muito caro para o país e para todos os contribuintes. O Brasil, segundo o sonegômetro, ferramenta desenvolvida pelo Sindicato Nacional dos Procuradores da Fazenda Nacional (SINPROFAZ), através da qual é possível estimar quanto o país deixa de arrecadar com a sonegação fiscal no decorrer de um exercício contábil, teve mais de R\$ 500 bilhões (valor nominal) em impostos sonegados no ano de 2017. Em novembro de 2018 o país já superou essa marca, chegando a R\$ 513 bilhões de impostos que o Estado deixou de arrecadar.

O sonegômetro faz parte da Campanha Nacional da Justiça Fiscal chamada

“Quanto custa o Brasil para você?”, ela é parte de um programa de responsabilidade social desenvolvido pelo SINPROFAZ. Sobre a campanha o sindicato explica:

Sem nenhuma conotação político-partidária, tem por objetivo conscientizar a população brasileira sobre a urgente necessidade de mudanças no sistema tributário e levar ao Congresso Nacional propostas de reforma tributária, no âmbito da redução da tributação indireta, contemplando a ampliação da base contributiva através do incentivo às atividades produtivas e do fortalecimento ao combate à sonegação fiscal.

A ferramenta do sonegômetro é um das formas encontradas para mensurar o valor da sonegação fiscal no Brasil, entretanto, os seus criadores admitem que devido a ilegalidade dessa prática é muito difícil chegar a um valor real, podendo apenas ser feita uma estimativa, logo, os valores apresentados no sonegômetro podem não ser precisos.

De acordo com os estudos da Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico (OCDE), que auxilia no desenvolvimento e expansão econômica dos países mais ricos do mundo, o Brasil possui um dos sistemas tributários mais complexos do planeta. Essa constatação é fundamentada no estudo divulgado em 2017, baseado em dados do Banco Mundial, onde foi possível prever as horas de trabalho necessárias para auferir o dinheiro suficiente para arcar com as despesas tributárias de uma empresa industrial no Brasil.

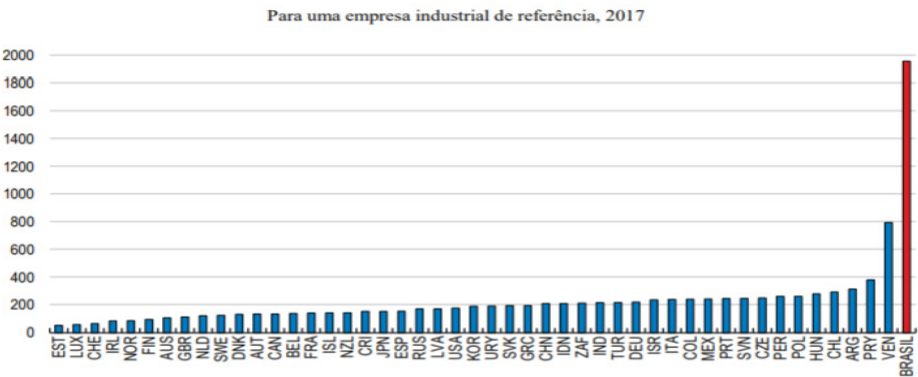


Figura 1: Horas necessárias para preparar os impostos.

Fonte: OCDE.

Em comparação com outros países do mundo, o Brasil é o que exige de seus contribuintes mais tempo de trabalho para que se consiga pagar os tributos cobrados. Segundo o Sindicato Nacional de Procuradores da Fazenda Nacional, o trabalhador brasileiro trabalha quatro, dos doze meses do ano, somente para arrecadar o valor exigido pelo fisco.

Com a análise dos conteúdos apresentados fica evidente que o custo da sonegação fiscal no Brasil é rateado por todos os contribuintes, inclusive por aqueles que cumprem corretamente com suas obrigações tributárias. A sonegação fiscal custa muito caro para o país, e acarreta consequências graves para toda a população.

# OS REFLEXOS DA SONEGAÇÃO

Os tributos são a principal fonte de receita do Estado que, com a constante prática do crime de sonegação, fica consideravelmente comprometida. A perda de arrecadação relacionada a este crime gera uma cadeia de consequências para todos os contribuintes, atingindo inclusive aqueles que cumprem corretamente seus compromissos com o Fisco.

A receita arrecadada pelo Estado com o recolhimento de tributos deve ser utilizada para proporcionar à população serviços públicos de qualidade na área da saúde, educação, segurança, saneamento, lazer, esporte, cultura e etc.. Entretanto, com a sonegação fiscal em constante crescimento no país, o Estado deixa de arrecadar milhões de reais por mês, o que atinge diretamente o interesse público.

De acordo com os dados levantados pelo Sindicato Nacional dos Procuradores da Fazenda Nacional, com o valor que deixa de ser arrecadado por conta da sonegação fiscal daria para distribuir 1.534.002.993 cestas básicas, pagar mais de 756.369.638 salários mínimos, construir 37.401.506 salas de aula equipadas e construir mais de 17.921.582 postos de saúde equipados.

Essas comparações apresentadas pelo sindicato retratam com veracidade o quanto a sonegação fiscal influencia negativamente no desenvolvimento de políticas públicas no país. O Estado necessita dos recursos provenientes do pagamento de tributos para oferecer à sociedade serviços públicos de qualidade, ou seja, quanto maior o desfalque financeiro gerado pela sonegação, menor serão os investimentos na prestação de serviços públicos.

O Estado exerce o papel de administrador dos bens públicos e, segundo o Art. 6º da Constituição Federal de 1988, tem o dever de garantir a todos os seus administrados acesso a educação, saúde, alimentação, trabalho, moradia, transporte, lazer, segurança, previdência social, entre outras garantias que, basicamente, são financiadas com recursos arrecadados através da cobrança de tributos.

A discussão envolvendo a sonegação fiscal e a corrupção faz-se indispensável diante do atual cenário econômico e político brasileiro. É possível considerar que a sonegação está intimamente ligada à corrupção por ambas se tratarem de infrações penais que lesam os cofres públicos. Da mesma forma que a corrupção se apodera de bem público em prol de interesses particulares, aquele que sonega tributos também se apropria de recursos financeiros pertencentes a toda sociedade em benefício próprio.

Os dois crimes, sonegação fiscal e corrupção, acarretam consequências severas que atingem toda a população, já que os desfalques causados por eles ao erário acabam sendo pagos por todos os brasileiros. Essas infrações também atingem de forma direta a economia brasileira, destroem a situação fiscal do país e aumentam notadamente as

desigualdades.

## A ALTA CARGA TRIBUTÁRIA

A carga tributária brasileira é uma das maiores do mundo, é isso que a faz ser considerada uma das principais motivações para a prática do crime da sonegação fiscal. A cobrança exacerbada de tributos por parte do governo revolta os contribuintes e muitos acabam buscando meios ilegais na tentativa de poupar gastos com o Fisco.

A informalidade também é uma preocupante consequência da alta carga tributária empregada pelo Brasil, pois a grande quantidade de impostos desestimula os pequenos empresários a formalizar o seu negócio, preferindo permanecer na informalidade e, conseqüentemente, continuar sonegando tributos. Entretanto, as grandes organizações também culpam a carga tributária pela sonegação que cometem, afirmando que cumprindo fielmente os compromissos com o fisco, a empresa não teria condições financeiras para se manter de forma competitiva no mercado.

O Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT) criou o Índice de Retorno de Bem-estar à Sociedade (IRBES), estudo que utiliza como parâmetros a carga tributária sobre o Produto Interno Bruto (PIB) e o Índice de Desenvolvimento Humano (IDH) para medir a melhoria da qualidade de vida de diversos países.

De acordo com o IRBES publicado em 2013 o Brasil ocupa a 14ª posição no *ranking* dos países com as maiores cargas tributárias do mundo, ficando a frente de países bem mais desenvolvidos como os Estados Unidos e a Suíça. O estudo utiliza esses dados para fazer um comparativo com o IDH de cada país, que analisa a qualidade de vida da população, e neste *ranking* o Brasil ocupa a última posição, ficando atrás de outras nações sul americanas como o Uruguai e a Argentina.

# PESO BRUTO

Maiores cargas tributárias do mundo

(% em relação ao PIB)



## QUEM GANHA É A POPULAÇÃO

Índice de retorno ao bem estar da sociedade

(Carga Tributária/IDH)

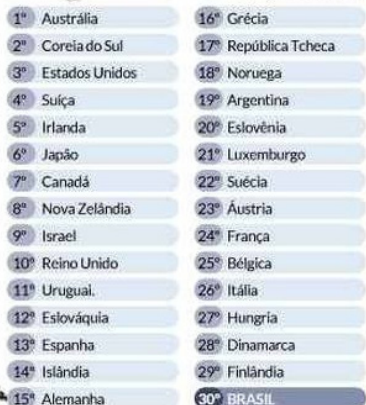


Figura 2: As maiores cargas tributárias do mundo.

Fonte: Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação – IBPT.

Hoje a carga tributária brasileira, segundo o Ministério da Fazenda, corresponde a 36,2% do PIB e continua sendo considerada uma das mais altas do mundo. O retorno à população dos tributos pagos em forma de serviços públicos continua precário, em contrapartida, os valores sursurriados dos cofres públicos por conta da corrupção e da sonegação fiscal só aumentam.



# METODOLOGIA

Neste capítulo serão apresentados os métodos utilizados para a realização desta pesquisa, bem como a natureza e os procedimentos técnicos, o local de realização da pesquisa e a procedência dos dados coletados, a abrangência e os seus objetivos. Para Antonio Carlos Gil (2008):

Pode-se definir pesquisa como o processo formal e sistemático de desenvolvimento do método científico. O objetivo fundamental da pesquisa é descobrir respostas para problemas mediante o emprego de procedimentos científicos.

A classificação completa deste estudo é apresentada no quadro abaixo:

TIPOS DE PESQUISA	CLASSIFICAÇÃO
<b>Campo da Ciência</b>	Interdisciplinar
<b>Finalidade</b>	Básica
<b>Abrangência Temporal</b>	Transversal
<b>Objetivo</b>	Exploratória
<b>Natureza</b>	Qualitativa/ Descritiva
<b>Procedimento Técnico</b>	Bibliográfica/ <i>Survey</i>
<b>Local da Realização</b>	Campo
<b>Dados</b>	Secundários

Quadro 5 – Classificação de pesquisa.

Fonte: Adaptado pela autora.

Este estudo é classificado como interdisciplinar, que segundo Filho e Filho (2013) “é baseado numa relação de integração entre as partes constituintes de mais de uma disciplina acadêmica”, integrando o Direito Tributário e a Contabilidade Tributária. Esses dois campos de conhecimento se integram e se complementam para formar o embasamento teórico da pesquisa, o que promove sua interdisciplinaridade.

Esta pesquisa, quanto a sua finalidade, é classificada como pura, básica ou fundamental, por ser dedicada a gerar conhecimento útil à sociedade como um todo acerca do tema proposto, como explica Gil (2008):

A pesquisa pura busca o progresso da ciência, procura desenvolver os conhecimentos científicos sem a preocupação direta com suas aplicações e conseqüências práticas. Seu desenvolvimento tende a ser bastante formalizado e objetiva a generalização, com vistas na construção de teorias e leis.

Quanto à abrangência temporal, este é um estudo transversal, de acordo com a classificação de Filho e Filho (2013), esse tipo de pesquisa é aquela que é desenvolvida de uma vez e representa a análise do fenômeno apresentado em um determinado período de tempo.

Esta é uma pesquisa exploratória que visa proporcionar intimidade com o tema proposto e construir um conhecimento mais aprofundado sobre o problema apresentado. Sobre pesquisas exploratórias, Marconi e Lakatos (2003) afirmam:

[...] são investigações de pesquisa empírica cujo objetivo é a formulação de questões ou de um problema, com tripla finalidade: desenvolver hipóteses, aumentar a familiaridade do pesquisador com um ambiente, fato ou fenômeno, para a realização de uma pesquisa futura mais precisa ou modificar e clarificar conceitos.

A presente pesquisa possui natureza qualitativa quanto ao tipo de abordagem, também conhecida como pesquisa com análise intersubjetiva, se trata de um método científico de investigação que tem como foco o caráter subjetivo do objeto estudado. Filho e Filho (2013) também versam sobre esse tipo de pesquisa, afirmando que a pesquisa qualitativa é:

[...] uma parte de uma visão em que há uma relação dinâmica entre o mundo real e o pesquisador, entre o mundo objetivo e a subjetividade de quem observa, que não pode ser traduzida em números. A interpretação dos fenômenos e a atribuição de significados são básicas nos processos da pesquisa qualitativa.

Concomitantemente, esta é uma pesquisa bibliográfica, pois foi elaborada a partir de materiais já publicados, como explica Marconi e Lakatos (2003):

A pesquisa bibliográfica, ou de fontes secundárias, abrange toda bibliografia já tornada pública em relação ao tema de estudo, desde publicações avulsas, boletins, jornais, revistas, livros, pesquisas, monografias, teses, material cartográfico etc., até meios de comunicação orais: rádio, gravações em fita magnética e audiovisuais: filmes e televisão. Sua finalidade é colocar o pesquisador em contato direto com tudo o que foi escrito, dito ou filmado sobre determinado assunto, inclusive conferências seguidas de debates que tenham sido transcritos por alguma forma, quer publicadas, quer gravadas.

Esta é uma pesquisa de campo por se tratar de um estudo baseado na observação, análise e interpretação do fenômeno discutido, onde os dados foram extraídos diretamente da realidade do objeto estudado. A pesquisa de campo pode ser melhor entendida nas palavras de Marconi e Lakatos (2003):

Pesquisa de campo é aquela utilizada com o objetivo de conseguir informações e/ou conhecimentos acerca de um problema, para o qual se procura uma

resposta, ou de uma hipótese, que se queira comprovar, ou, ainda, descobrir novos fenômenos ou as relações entre eles.

Consiste na observação de fatos e fenômenos tal como ocorrem espontaneamente, na coleta de dados a eles referentes e no registro de variáveis que se presume relevantes, para analisá-los.

O procedimento de coleta de dados para a realização desta pesquisa tem como base o método *survey* de investigação quantitativa através de um questionário eletrônico (APÊNDICE A), desenvolvido e aplicado através da rede mundial de computadores, a internet, por intermédio de um site especializado em gestão de pesquisas, que possibilitou a realização deste estudo por meio da análise dos dados coletados.

Para Antonio Carlos Gil (2008):

Pode-se definir questionário como a técnica de investigação composta por um conjunto de questões que são submetidas a pessoas com o propósito de obter informações sobre conhecimentos, crenças, sentimentos, valores, interesses, expectativas, aspirações, temores, comportamento presente ou passado etc.

Todos os entrevistados que participaram desta pesquisa atuam na região metropolitana de Belém, no estado do Pará.



Figura 3: Região Metropolitana de Belém.

Fonte: Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – IBGE.

## ANÁLISE DOS RESULTADOS

O questionário aplicado consiste em dez questões com perguntas que abordam o tema da sonegação fiscal, dos impactos causados por ela na sociedade brasileira e do papel desempenhado pelos contadores na prática deste crime. Também questiona a percepção dos entrevistados sobre a responsabilidade do profissional de Contabilidade sobre a prática da sonegação fiscal, e também suas impressões sobre as medidas tomadas pelo Estado em relação a este delito.

O questionário eletrônico foi aplicado a profissionais da área contábil em geral, mas principalmente àqueles que lidam diretamente com a tributação das entidades onde atuam, bem como, a profissionais do ramo do Direito Penal Tributário, que ocupam-se diretamente do combate aos crimes contra a ordem tributária.

A análise dos resultados desta pesquisa será realizada através de gráficos representativos de cada uma das perguntas respondidas pelos entrevistados. Cada pergunta será descrita e terá o seu respectivo gráfico interpretado.

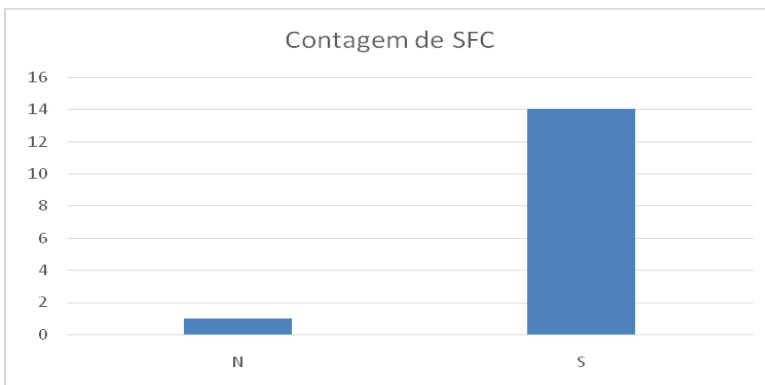


Gráfico 1: Questão 1

Fonte: Elaborado pela autora de acordo com a pesquisa desenvolvida.

A Questão 1 indaga se a sonegação fiscal afeta a todos os contribuintes, e de acordo com os dados coletados, 93,3% dos entrevistados responderam que sim, enquanto apenas 6,6% responderam que não. As respostas demonstram que a grande maioria dos entrevistados acredita que o crime de sonegação fiscal atinge a todos os contribuintes, inclusive aqueles que cumprem fielmente seus compromissos tributários com o Fisco.

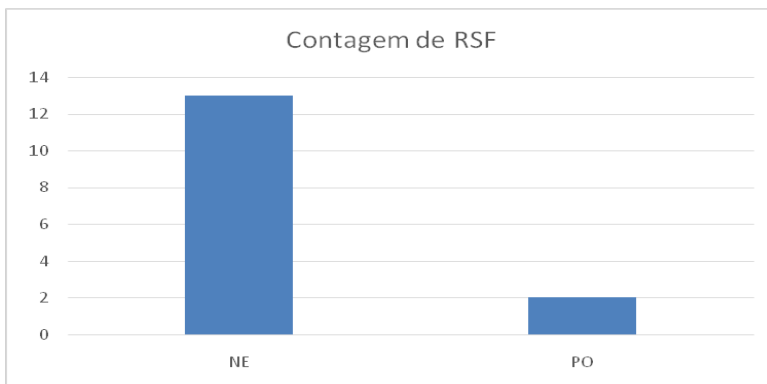


Gráfico 2: Questão 2.

Fonte: Elaborado pela autora de acordo com a pesquisa desenvolvida.

A Questão 2 pede a opinião dos entrevistados sobre os reflexos da sonegação fiscal na sociedade, se eles são insignificantes, positivos ou negativos. Segundo a análise do gráfico acima, verifica-se que 86,6% dos entrevistados responderam que os reflexos são negativos, enquanto 13,3% responderam que são potivos.

O gráfico evidencia que na opinião da maioria dos profissionais entrevistados que lidam com a sonegação fiscal, os reflexos causados por ela na sociedade são negativos, apesar de dois entrevistados encontrarem positividade nesses reflexos.

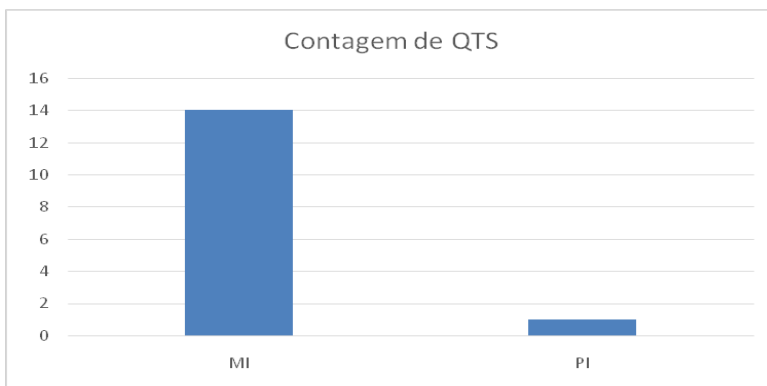


Gráfico 3: Questão 3.

Fonte: Elaborado pela autora de acordo com a pesquisa desenvolvida.

Na Questão 3 os entrevistados foram questionados sobre o quanto a alta carga tributária brasileira influencia a sonegação de tributos, se ela exerce nenhuma, pouca ou muita influência. Para esta questão, 93,3% dos entrevistados responderam que a alta

carga tributária brasileira exerce muita influência na prática da sonegação, e apenas 6,6% deles responderam que a carga tributária tem pouca influência sobre a sonegação.

Assim, o gráfico mostra que para a grande maioria dos profissionais entrevistados a alta carga tributária imposta pelo Brasil a seus contribuintes, influencia grandemente os contribuintes a praticarem atos ilegais que caracteriam o crime contra a ordem tributária aqui estudado.

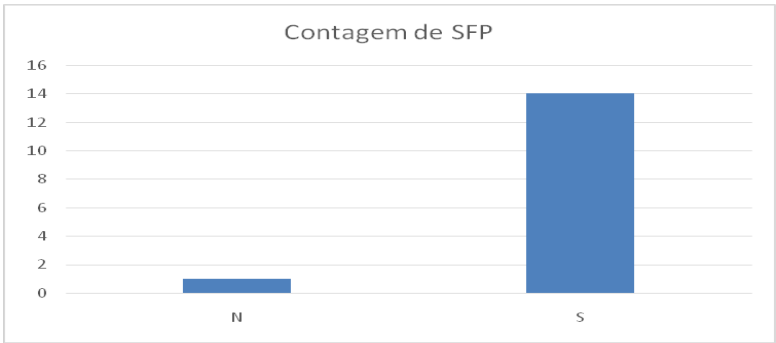


Gráfico 4: Questão 4.

Fonte: Elaborado pela autora de acordo com a pesquisa desenvolvida.

A Questão 4 do questionário indagou aos entrevistados se a sonegação fiscal atrapalha o desenvolvimento econômico do Brasil, para esta pergunta houve 93,3% de respostas ‘sim’ e 6,6% de respostas ‘não’. Com este resultado é possível verificar que a maciça maioria dos profissionais entrevistados acredita que o crime de sonegação fiscal é um fator negativo que prejudica o desenvolvimento econômico do país.

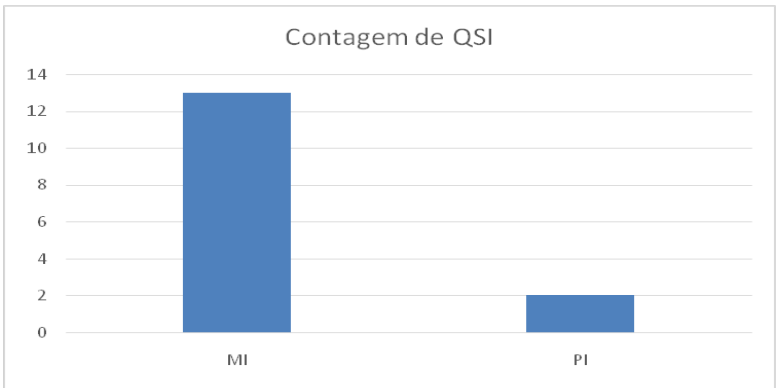


Gráfico 5: Questão 5.

Fonte: Elaborado pela autora de acordo com a pesquisa desenvolvida.

A Questão 5 solicitou aos entrevistados que avaliassem se a sonegação fiscal exerce nenhuma, pouca ou muita influência sobre o desenvolvimento de políticas públicas. 86,7% dos entrevistados responderam que a sonegação fiscal exerce muita influência sobre o desenvolvimento de políticas públicas, enquanto 13,3% deles entendem que ela exerce pouca influência.

Assim, é possível afirmar que, de acordo com a pesquisa realizada, o desenvolvimento de políticas públicas que beneficiam a sociedade em geral, com a prestação de serviços públicos de qualidade, é negativamente influenciado pela prática do crime de sonegação fiscal.

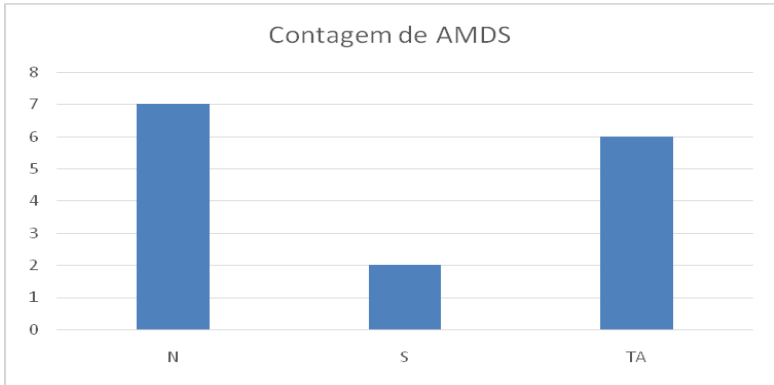


Gráfico 6: Questão 6.

Fonte: Elaborado pela autora de acordo com a pesquisa desenvolvida.

A Questão 6 perguntou aos profissionais se as medidas de combate à sonegação fiscal desenvolvidas pelo Estado são eficazes. Para esta questão, 46,6% responderam 'não', 13,3% responderam 'sim' e 40% responderam 'talvez'. Com a análise dos resultados gerados pelo gráfico apresentado, é possível verificar que grande parte dos entrevistados não enxerga as medidas do Estado como eficazes e entendem que o Estado deveria ser mais dedicado no combate ao crime de sonegação.

Verificou-se também que é grande o número de profissionais que escolheram a alternativa 'talvez' para expressar sua opinião, o que se entende que os mesmos não têm certeza sobre a eficácia das medidas desenvolvidas pelo Estado nesse sentido. Por fim, foram poucos os profissionais que indicaram acreditar que as medidas do Estado em relação ao combate à sonegação são realmente eficazes.

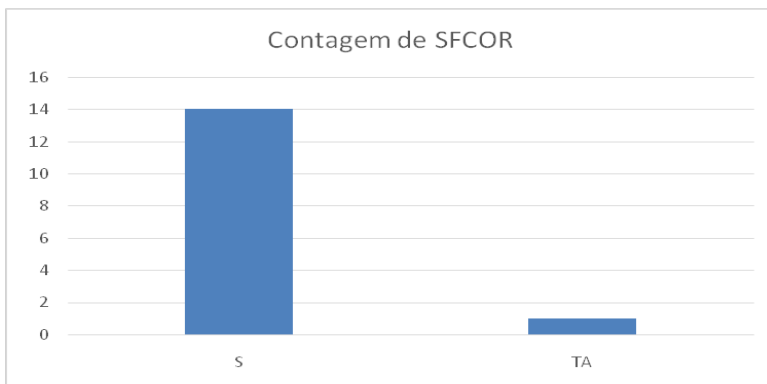


Gráfico 7: Questão 7.

Fonte: Elaborado pela autora de acordo com a pesquisa desenvolvida.

A Questão 7 interroga os entrevistados se a sonegação fiscal tem relação direta com a corrupção, 93,3% dos entrevistados responderam 'sim' e 6,6% responderam 'talvez'. Diante deste questionamento, a grande maioria dos profissionais que participou deste estudo considera que a prática do crime de sonegação fiscal tem uma relação direta com a corrupção, outra pequena parte tem dúvidas sobre o assunto, entretanto nenhum dos entrevistados desconsidera a existência de tal relação.

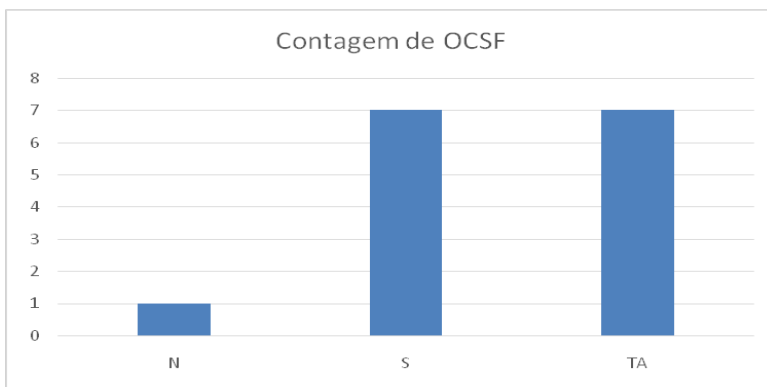


Gráfico 8: Questão 8.

Fonte: Elaborado pela autora de acordo com a pesquisa desenvolvida.

A Questão 9 questiona se o contador tem responsabilidade na prática da sonegação fiscal, para esta pergunta, 46,6% responderam 'sim', 46,6% responderam 'talvez' e 6,6% responderam 'não'. A análise do gráfico apresentado revela que os profissionais entrevistados dividem opiniões, pois uma grande parte responsabiliza o profissional de



contabilidade pela prática da sonegação, contudo o mesmo número de pessoas não apresenta uma certeza absoluta sobre essa responsabilidade.

Apesar de apenas um entrevistado acreditar que o contador não tem responsabilidade sobre este crime tributário, fica evidente a tendência de se atribuir a culpa pela sonegação aos especialistas contábeis. Esse fato provavelmente ocorre devido ao envolvimento direto desses profissionais com as finanças, os registros contábeis e as obrigações tributárias das organizações.

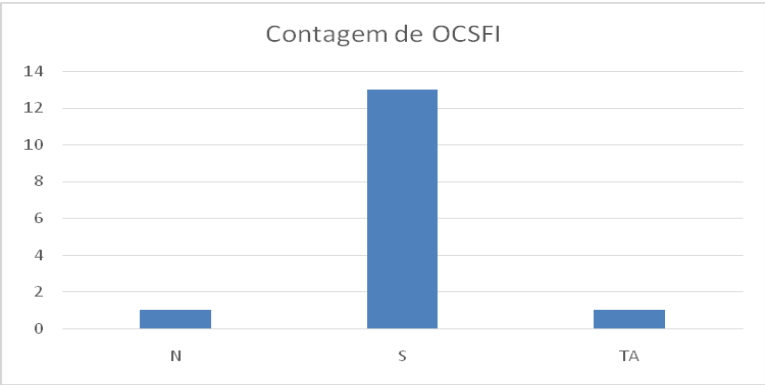


Gráfico 9: Questão 9.

Fonte: Elaborado pela autora de acordo com a pesquisa desenvolvida.

A Questão 9 perguntou aos participantes se o profissional de contabilidade pode evitar a sonegação de impostos, e como resposta, 86,6% disseram ‘sim’, 6,6% disseram não e 6,6% disseram talvez. Assim, entende-se que a grande maioria dos profissionais entrevistados admitem que o contador possui formas de evitar que a sonegação seja praticada, e que desse modo, reduziria consideravelmente os índices da sonegação fiscal no país.

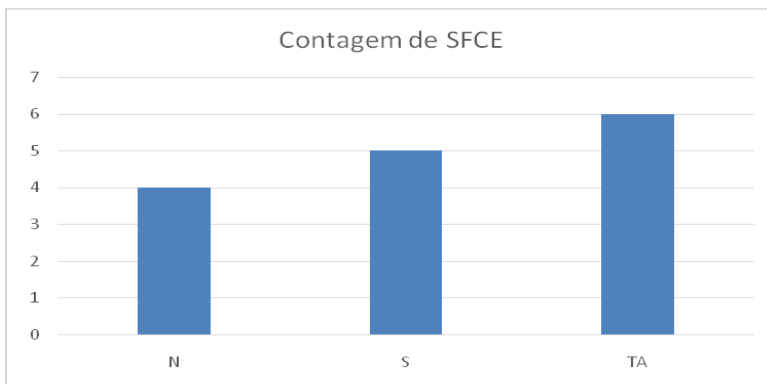


Gráfico 10: Questão 10.

Fonte: Elaborado pela autora de acordo com a pesquisa desenvolvida.

A questão 10 interpela os entrevistados se a sonegação fiscal é culpa da empresa envolvida, em resposta ao questionamento, 26,6% disseram 'não', 33,3% disseram 'sim' e 40% disseram 'talvez'. Segundo a análise do gráfico apresentado, fica clara a dúvida dos entrevistados sobre este assunto, já que a maioria deles optou pela alternativa 'talvez' que não apresenta uma certeza absoluta sobre a culpabilidade das empresas na prática da sonegação fiscal.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

Perante o exposto nas discussões propostas neste estudo científico, ficou evidenciado o caráter criminal da sonegação fiscal, consistindo em crime contra a ordem tributária caracterizado pela prática dolosa e voluntária de atos ilícitos com a intenção clara de suprimir, integral ou parcialmente, o pagamento de tributos e fraudar a fazenda pública.

Ratificou-se a importância dos tributos e do que eles representam para a Administração Pública. O Estado, titular da competência de instituir tributos, também é responsável por aplicar os recursos gerados pela arrecadação tributária, e assim, garantir a seus administrados o retorno desses pagamentos em forma de serviços públicos de qualidade.

Entretanto, o que se percebe é que os serviços públicos não vêm sendo prestados de maneira satisfatória, inclusive deixando de atender boa parte da população. Com o desenvolvimento deste estudo é possível afirmar que a sonegação fiscal é uma das responsáveis pela falta de recursos suficientes para atender a todas as necessidades do país, já que esta infração penal causa um grande desfalque aos cofres públicos todos os anos.

Além das políticas públicas, notadamente a sonegação fiscal também exerce influência sobre o aumento da carga tributária brasileira, já que, para suprir os rombos deixados por ela, o país acaba sobrecarregando financeiramente todos os contribuintes, o que explica o Brasil fazer parte do grupo de países que possuem as maiores cargas tributárias do mundo, correspondendo hoje a 36,2% do Produto Interno Bruto.

Verifica-se que a alta carga tributária brasileira figura no cenário econômico atual como um dos principais motivos que levam os contribuintes a sonegar impostos buscando reduzir os seus gastos tributários. Em contrapartida, o Sindicato Nacional dos Procuradores da Fazenda Nacional afirma que sem a sonegação fiscal a carga tributária poderia ser reduzida em até 30%, sem prejuízo do nível de arrecadação.

Com a análise dos dados obtidos através de questionário eletrônico, aplicado aos profissionais da área contábil e da área penal, é possível constatar a importância do papel do contador quanto à prática da sonegação fiscal nas empresas. Acredita-se que este profissional é responsável por essa prática, tendo o poder de evitá-la, na maioria dos casos.

Segundo esta pesquisa, as medidas de combate ao crime de sonegação fiscal desenvolvidas pelo Estado não têm se mostrado eficientes. O constante crescimento dos prejuízos causados por essa prática criminosa comprova que tais medidas não têm surtido os efeitos esperados.

Dessa forma, é evidente a necessidade do Estado em desenvolver novas formas de combater a sonegação fiscal de modo eficiente e eficaz e, preferencialmente, sem sobrecarregar os demais contribuintes. Investir em novas ferramentas que tornem a fiscalização mais intensa e aprimorar aquelas já existentes, talvez seja o caminho a seguir.

Através deste estudo é possível concluir que a sonegação fiscal no Brasil é um problema real que precisa ser encarado com seriedade e severidade pelas autoridades, e que este crime deve ser combatido veementemente em prol do interesse público. A sociedade brasileira não pode continuar sendo penalizada pela má conduta de alguns contribuintes.

Portanto, conclui-se que são vários os reflexos ocasionados pela prática do crime de sonegação fiscal e que eles atingem não somente os sonegadores de impostos, mas a toda população, inclusive àqueles contribuintes que se mantêm quites com o Fisco. Além disso, foi constatada a responsabilidade do Estado sobre o crescimento dessa prática ilegal, bem como a do contador sobre a ocorrência desse delito nas organizações onde atua.

Espera-se que esta pesquisa sirva de embasamento científico para o desenvolvimento de outros estudos acerca do tema proposto, visto que há uma carência em relação a trabalhos acadêmicos que tratem das consequências geradas pela sonegação fiscal, bem como de pesquisas sobre as melhores formas de combate aos crimes contra a ordem tributária.

## REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)>. Acesso: 12 ago. 2018.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm)>. Acesso: 12 ago. 2018.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L4502.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L4502.htm)> Acesso: 18 nov. 2018.

\_\_\_\_\_. **Lei Nº 4.729 de 14 de julho de 1965**. Define o crime de sonegação fiscal e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/1950-1969/L4729.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-1969/L4729.htm)>. Acesso em: 02 mai 2018.

\_\_\_\_\_. **Lei Nº 8.137 de 27 de dezembro de 1990**. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l8137.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8137.htm)>. Acesso em: 02 mai 2018.

\_\_\_\_\_. **Decreto-Lei Nº 3.914 de 9 de dezembro de 1941**. Lei de Introdução ao Código Penal. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/del3914.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del3914.htm)>. Acesso: 15 out. 2018.

DECOMAIN, Pedro Roberto. **Crimes Contra a Ordem Tributária**. 4 ed. Fórum: Belo Horizonte, 2008.

EISELE, Andreas. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Dialética, 1998.

FILHO, Emílio J. M. Arruda. FILHO, Milton Cordeiro Farias. **Planejamento da Pesquisa Científica**. Atlas: São Paulo, 2013.

FRANCO, Luciana Viana da Silva. **A Sonegação Fiscal como consequência da alta carga tributária brasileira**. Brasília: IDP, 2015.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social**. 6 ed. Atlas: São Paulo, 2008.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 23 ed. São Paulo: Atlas, 2014.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. **Mapa da Região Metropolitana de Belém**. Disponível em: <[https://geoftp.ibge.gov.br/atlas/nacional/atlas\\_nacional\\_do\\_brasil\\_2010/3\\_sociedade\\_e\\_economia/atlas\\_nacional\\_do\\_brasil\\_2010\\_pagina\\_131\\_regioes\\_metropolitanas\\_2010.pdf](https://geoftp.ibge.gov.br/atlas/nacional/atlas_nacional_do_brasil_2010/3_sociedade_e_economia/atlas_nacional_do_brasil_2010_pagina_131_regioes_metropolitanas_2010.pdf)>. Acesso: 20 nov. 2018.

INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO E TRIBUTAÇÃO. **Carga Tributária/PIB x IDH – Cálculo do Índice de Retorno de Bem Estar à Sociedade – IRBES**. Disponível em: <<https://ibpt.com.br/noticia/2595/CNPL-Brasil-e-o-Pais-que-proporciona-pior-retorno-em-servicos-publicos-a-sociedade>>. Acesso: 20 nov. 2018.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da Contabilidade**. 8 ed. São Paulo: Atlas, 2006.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. MARION, José Carlos. **Introdução à Teoria da Contabilidade**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2002.

JR, Pedro Anan; MARION, José Carlos. **Direito Empresarial e Tributário**. 3 ed. Campinas: Editora Alínea, 2016.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos de Metodologia Científica**. 5 ed. Atlas: São Paulo, 2003.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 9 ed. São Paulo: Saraiva, 1989.

OPERAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. **Relatórios Econômicos da OCDE: Brasil 2018**. Disponível em: <<https://www.oecd.org/eco/surveys/Brazil-2018-OECD-economic-survey-overview-Portuguese.pdf>>. Acesso: 20 nov. 2018.

PAROLIN, Marcos Cesar Pavani. **Curso de Direito Tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 2013.

POHLMANN, Marcelo Coletto. **Contabilidade Tributária**. Curitiba: IESDE Brasil S.A., 2012.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 8 ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

SILVA, Jéssica Bonomo. **Sonegação Fiscal: Percepções de Fiscalizações Tributárias nos Órgãos Federais, Estaduais e municipais**. Caxias do Sul: Universidade de Caxias do Sul, 2014.

SILVA, Dionísio da. **De onde vem as palavras: origens e curiosidades da língua portuguesa**. 17 ed. Rio de Janeiro: Lexikon, 2014.

SINDICATO NACIONAL DOS PROCURADORES DA FAZENDA NACIONAL. **Sonegômetro**. Disponível em: <<http://www.quantocustaobrasil.com.br/>>. Acesso: 25 nov. 2018.

VILLEGAS, Hector. **Direito Penal Tributário**. São Paulo: Resenha Tributária, 1974.

# APÊNDICE

## QUESTIONÁRIO A SONEGAÇÃO FISCAL NO BRASIL

1. A Sonegação Fiscal afeta a de todos os contribuintes?

☐ Sim    ☐ Não    ☐ Talvez

2. Os reflexos da Sonegação Fiscal na sociedade são:

☐ Insignificantes    ☐ Negativos    ☐ Positivos

3. Quanto a alta carga tributária brasileira influencia a sonegação de tributos?

☐ Nenhuma influência    ☐ Pouca influência    ☐ Muita influência

4. A Sonegação Fiscal atrapalha o desenvolvimento econômico do país?

☐ Sim    ☐ Não    ☐ Talvez

5. Quanto a Sonegação Fiscal influencia no desenvolvimento de políticas públicas?

☐ Nenhuma influência    ☐ Pouca influência    ☐ Muita influência

6. As medidas de combate à Sonegação Fiscal desenvolvidas pelo Estado são eficazes?

☐ Sim    ☐ Não    ☐ Talvez

7. A Sonegação Fiscal tem relação direta com a corrupção?

☐ Sim    ☐ Não    ☐ Talvez

8. O Contador tem responsabilidade na prática da Sonegação Fiscal?

☐ Sim    ☐ Não    ☐ Talvez

9. O profissional de Contabilidade pode evitar a sonegação de impostos?

☐ Sim    ☐ Não    ☐ Talvez

10. A Sonegação Fiscal é culpa da Empresa?

☐ Sim    ☐ Não    ☐ Talvez

Disponível em: <<http://questionarios.com/questionarios/preview/MTAzMjkqNTc=>>>.

**LÍLIAN MAGNO DOS SANTOS** - Bacharel ciências contábeis pela esmac.





**PETRUS FABIANO ARAUJO DE OLIVEIRA** - Mestre em administração pela unama e vinculado a universidade estágio de sá e contador empresarial a 13 anos.

**DIOGO WILLAVIAN MACIEL DANTAS** - Possui graduação em ADMINISTRAÇÃO pela Universidade Federal do Pará (2011), graduação em Ciências Contábeis pela Universidade Federal do Pará (2018) e mestrado em Administração pela Universidade da Amazônia (2017). Atualmente é professor de administração do Instituto Federal do Pará e tutor à distancia da Universidade Federal do Pará.

**FLÁVIO HELENO SOLANO REIS** - Mestre em Gestão e Desenvolvimento Regional pela Universidade de Taubaté (UNITAU). Técnico Nível Superior lotado no Centro de Estudos, Pesquisas e Projetos Estratégicos em Governança Pública da Escola de Governança Pública do Estado do Pará (CEPPE/EGPA), Docente nas faculdades ESMAC e Cosmopolita.

**CARLOS DE OLIVEIRA MARTINS JÚNIOR** - Contador da SESPA -SECRETARIA DE ESTADO E SAÚDE DO PARÁ (2021) Conselheiro do Conselho Regional de contabilidade do Pará- CRC/Pa (2020-2021) Possui graduação em ciências contábeis pela Universidade Federal do Pará (2013) – Pós graduado em Gestão de tributos pela Faci/Devry(2015)– Professor universitário na Escola superior Madre Celeste (ESMAC).



 [www.atenaeditora.com.br](http://www.atenaeditora.com.br)  
 [contato@atenaeditora.com.br](mailto:contato@atenaeditora.com.br)  
 [@atenaeditora](https://www.instagram.com/atenaeditora)  
 [www.facebook.com/atenaeditora.com.br](https://www.facebook.com/atenaeditora.com.br)

# Os reflexos da SONEGAÇÃO FISCAL no Brasil

 [www.atenaeditora.com.br](http://www.atenaeditora.com.br)  
 [contato@atenaeditora.com.br](mailto:contato@atenaeditora.com.br)  
 [@atenaeditora](https://www.instagram.com/atenaeditora)  
 [www.facebook.com/atenaeditora.com.br](https://www.facebook.com/atenaeditora.com.br)

# Os reflexos da SONEGAÇÃO FISCAL no Brasil