

SIMONE NAVES GONÇALVES

**DOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA NO ENFOQUE DAS
CONTROVÉRSIAS DOUTRINÁRIAS E JURISPRUDÊNCIAIS**

**CURSO DE DIREITO – FACULDADE FIBRA
2016**

SIMONE NAVES GONÇALVES

**DOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA NO ENFOQUE DAS
CONTROVÉRSIAS DOUTRINÁRIAS E JURISPRUDÊNCIAIS**

Monografia apresentada ao Núcleo de Trabalho de Conclusão de Curso de Direito da Faculdade FIBRA como exigência parcial para a obtenção do grau de bacharel em direito, sob a orientação do Ms. Zilmar Wolney Aires Filho.

ANÁPOLIS – 2016

SIMONE NAVES GONÇALVES

**DOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA NO ENFOQUE DAS
CONTROVERSAS DOUTRINÁRIAS E JURISPRUDÊNCIAIS**

Anápolis, ____ de _____ 2016

BANCA EXAMINADORA

ME. ZILMAR WOLNEY AIRES FILHO

MÁRCIA MARTINS DA CUNHA CARVALHO

LUIZ AUGUSTO COSTA

“Evitar os impostos é a única atividade que atualmente contém alguma recompensa.”

(John Maynard Keynes)

“Nada é mais certo neste mundo do que a morte e os impostos.”

(Benjamin Franklin)

Agradeço, a Deus, que é o Senhor da minha vida. Com o apoio dele foi possível suportar todas as dificuldades que me foram impostas e é com o apoio dele que continuarei caminhando, de acordo com a Sua vontade.

A meus pais, meu filho e meus amigos que me apoiam e são grandes incentivadores para a busca do meu estudo.

AGRADECIMENTOS

Meus agradecimentos não se restringem somente a este trabalho, mas se estende a todos que fizeram parte dos meus aprendizados e crescimento pessoal, espiritual e profissional. Através destes aprendizados foi possível concluir esta etapa tão importante para mim e que possibilitará que eu continue crescendo. Declaro meu intenso agradecimento a todas elas e de forma especial:

A meus pais José Altair e Vera Lucia, e ao meu filho Luiz Henrique que são a razão da minha sobrevivência, que me ensinaram como viver com luta, amor e humildade.

A todos os meus colegas de classe e aqueles que me incentivaram mesmo não podendo estar ao lado, que me compreenderam nas horas difíceis, estando sempre presente com palavras de auxílio e em lembranças.

Aos professores do Núcleo de Trabalho de Conclusão de Curso, pela sabedoria e pela compreensão, nas inúmeras vezes que auxiliaram esta pesquisa.

Ao Mestre Zilmar Wolney Aires Filho, pela paciência e pela orientação de qualidade dos primeiros passos até aqui.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	01
CAPÍTULO I – ABORDAGEM SOBRE A OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA	03
1.1 Conceito, modalidades, natureza jurídica, fator gerador.....	03
1.2 Normas jurídicas e seus fundamentos.....	10
CAPÍTULO II – DOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTARIA	14
2.1 Modalidades penais, tributários e administrativos.....	15
2.2 Controvérsias doutrinárias e jurisprudenciais.....	19
CAPÍTULO III – COMBATE A SONEGAÇÃO FISCAL	24
3.1 Fatores que motivam a sonegação fiscal.....	27
3.2 Propostas para a redução da sonegação.....	29
CONCLUSÃO	34
REFERÊNCIAS	36

RESUMO

O presente trabalho buscou analisar os problemas inerentes ao sistema tributário brasileiro, no qual conseqüentemente leva à sonegação fiscal nas empresas brasileiras, assim procurando delimitar ações para redução do problema. A análise envolve fundamentalmente pesquisas bibliográficas sobre o tema e análise da Lei 8.137/90. Primeiramente, se fez uma análise sobre a obrigação tributária, ou seja, a quem deve responder com a responsabilidade, seguindo quando ocorre esta obrigação e quais normas jurídicas ela segue. Assim, verificou-se que nos últimos anos houve um aumento expressivo na carga tributária brasileira. Identificou-se que o sistema tributário brasileiro, além de caro e complexo, é também em grande parte regressivo, devido à forte incidência de tributos indiretos. A insatisfação com o sistema tributário e governo, assim como a percepção da carga tributária excessiva e falta de contrapartida são os principais fatores que motivam a sonegação. As empresas têm maior possibilidade de sonegar, por intermediar o repasse de impostos dos consumidores aos cofres públicos. Com base em dados mensura-se os valores sonegados, em média R\$ 430 Bilhões. Este número é muito alto. Mas é possível sintetizar as propostas para redução da sonegação em: aumentar a probabilidade de auditoria acompanhada de maior penalização e responsabilidade fiscal.

Palavras chave: Crimes contra a ordem tributária, Sistema Tributária, Sonegação, Fraude.

INTRODUÇÃO

A presente temática trata-se sobre os crimes contra a ordem tributária, visando elaborar um estudo acerca dos aspectos sobre a obrigação tributária, dando ênfase ao contexto o momento da ocorrência do fato gerador, suas modalidades, as normas jurídicas que fundamenta a obrigação e a quem deve responder por essa obrigação.

A análise do tema os crimes contra a ordem tributária, passa pela seara do Direito Administrativo, Penal e Tributário, através de um breve conceito histórico bem como o conceito dentro da Lei 8.137/90.

Ao analisar os conceitos das modalidades administrativas, penal e tributário, descrevemos os crimes em cada modalidade, dando enlevo ao enfoque jurisprudencial que em suma a maioria tem o mesmo posicionamento sobre tais crimes, que a maioria tem como intenção real a de sonegar e fraudar. E por fim partimos para a premissa sobre os fatores que motivam a sonegação, porque motivos tais empresários optam por sonegar, com isso sintetiza propostas para reduzir estes meios de sonegação. Pois o combate seria útil para inibir e ajudar no desenvolvimento do país.

Dentre as propostas para reduzir a sonegação estão: aumento da probabilidade de detecção do contribuinte ser pego na malha fina, através de auditorias mais frequentes; aumento da penalidade imposta ao sonegador, a ponto de reduzir a propensão à sonegação; uma maior integração entre os órgãos fiscalizadores para reduzir os meios de sonegação, melhorar a fiscalização do financiamento das campanhas eleitorais e, por fim, aumentar campanhas de

conscientização da população, acerca dos efeitos diretos da sonegação fiscal no aumento da carga tributária de cada brasileiro. Cada contribuinte deveria saber quanto realmente paga de tributos, quanto realmente representa esses tributos em relação aos seus ganhos, para assim auxiliar o Estado no combate à sonegação.

Mas mesmo que haja uma evolução na questão da responsabilidade social frente ao problema, é preciso também mudanças expressivas quanto ao sistema tributário, uma reforma. Entre os principais pontos que deveriam ser abordados em uma reforma tributária estaria a qualidade da tributação, com a finalidade de melhorar a distribuição de renda e minimizar os efeitos negativos da tributação sobre a eficiência e a competitividade do setor produtivo. Para isso, existe a necessidade de um sistema com menor incidência de impostos indiretos e maior incidência de impostos diretos. Assim, o sistema tributário se tornaria mais progressivo, o que seria auxiliado se o imposto de renda fosse composto por um número maior de faixas de rendas. Esta medida auxiliaria também para melhorar a distribuição de renda, assim como a isenção de tributos sobre os alimentos essenciais, ou seja, os que são mais consumidos pela classe de renda mais baixa.

O sistema tributário de um país é um importante instrumento para auxiliar na distribuição de renda, assim como para contribuir para o desenvolvimento do país, se favorecer o setor produtivo interno frente ao mercado externo.

CAPÍTULO I – A OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

O que vem a ser a obrigação tributaria, de acordo com o Código Tributário Nacional, dispõe que decorre a partir do momento da ocorrência do fato gerador, daí nasce à obrigação de cumprir com determinados fatos gerados, decorrentes da legislação no qual tem por obrigação o pagamento de determinados tributos e que não cumprindo acarreta em penalidades.

1.1 Conceitos, modalidades, natureza jurídica, fator gerador

A iniciar a definição de obrigação tributária, devemos entender que o seu surgimento advém do direito tributário no qual conhecemos como o Direito Fiscal. E esta denominação surgiu devido a principal fonte, a cobrança de tributos, na qual consiste a atenção voltada ao atingimento dos objetivos fundamentais, tais como erradicação da pobreza e da marginalização, o bem estar da coletividade, entre outros objetivos. Porém, na definição do renomado jurista Hely Lopes Meirelles (2002, p.35) define tal direito como:

O Direito, objetivamente considerado, é o conjunto de regras de conduta coativamente impostas pelo Estado. Na clássica conceituação de Ihering, é o complexo das condições existenciais da sociedade, asseguradas pelo Poder Público. Em última análise, o Direito se traduz em princípios de conduta social, tendentes a realizar Justiça.

Assim entendemos que o ramo do Direito Tributário é a ciência jurídica que cuida da relação entre o fisco e o contribuinte, definindo a relação obrigacional que envolve as partes. Esta relação tributária define ao contribuinte a prestação da obrigação que ele tem em cumprir com a lei. E que está sujeito à tributação, devendo pagar uma dada quantia ao Estado, ente tributante, ou até mesmo fazer ou

não fazer algo ou alguma coisa em virtude da natureza da obrigação. André Almeida Blanco (2002, p.32), define a obrigação como sendo:

A relação jurídica pela qual o Estado pode exigir do contribuinte a prestação positiva ou negativa definida em lei. Diz-se relação jurídica, porque o Estado tem o poder de fazer lei, que, uma vez promulgada, sujeitará a todos. Assim, o particular terá que pagar os impostos na forma da lei e o Estado por sua vez, poderá ter de cobrá-los conforme estiver ali estabelecidos.

Destarte, dessa relação sendo em duas espécies, a principal sendo sempre de dar ou seja cumprir e a acessória podendo ser de fazer, não fazer, de interesse público na fiscalização dos tributos, no qual o ente tributante, tem direito de constituir crédito em desfavor do particular. Com isso André Almeida Blanco (2002, p. 32), demonstra a definição de obrigação acessória é:

Tem como objetivo o interesse fiscalizador e arrecadador. Sendo que não tem caráter pecuniário. Porém sem comercialização não há o dever de pagar o referido tributo, mesmo assim, o comerciante deve emitir o documento fiscal pois este servirá aos fiscalizadores. Na realidade o que acontece é que alguns doutrinadores fazem críticas a posição do legislador e tentam anular a diferença entre o pagamento do tributo e da penalidade pecuniária. Ainda nesse entendimento vê-se que o “inadimplemento de uma obrigação acessória não a converte em principal.

Porém, Paulo de Barros Carvalho, discorda com a definição de André Almeida Blanco, na qual diz ser equívoco legislativo na inclusão de penalidade sendo o objeto a obrigação tributária, maculando o conceito, e ferindo os cânones da lógica, pois de acordo com o art. 3º, em uma das premissas seria não constituir a prestação pecuniária do ato ilícito, porém prosperando a idéia de que a obrigação tributária possa ter por objeto o pagamento de penalidade pecuniária, ou multa, negando o caráter e desnaturando a instituição do tributo.

Todavia sobre a categoria em que se apresenta a obrigação tributária, é possível observar algumas críticas apresentadas por Aliomar Baleeiro (2016, *online*):

As críticas mais duras e diversificadas, a saber: 1 - Não

poderia o legislador tributário denominar de obrigação acessória os deveres de fazer ou não fazer, sem cunho pecuniário (como escriturar livros, emitir documentos, tolerar fiscalizações, prestar declarações, etc.), uma vez que a estimabilidade patrimonial é essencial às obrigações. Sendo assim, as obrigações acessórias não seriam obrigações propriamente ditas, mas meros deveres formais. 2 - Nem poderia o legislador tributário ter denominado os mesmos deveres formais de obrigação acessória, uma vez que tais deveres são independentes da obrigação principal, não a seguem como ocorre no Direito Civil, ao contrário, a ela sobrevivem, quando extinta ou inexistente é a obrigação principal. Por isso, tais deveres deveriam ser denominados de administrativos ou instrumentais. 3 - Finalmente, diz-se o Código Tributário Nacional, no art. 113, chamou de obrigação principal tanto os tributos, quanto as sanções pecuniárias, o que é contraditório, considerando-se que o art. 3º do mesmo diploma legal distingue tributo de sanção.

A natureza jurídica da obrigação tributária consiste no dever de fazer, ou seja, estar na obrigação de pagar, no cumprimento da prestação que o contribuinte assume, isto disposto de acordo com a lei. Pois as partes na relação jurídico-tributária, se unem pela verificação no plano material de um fato. Destarte que a natureza surge ao nascimento da obrigação.

De acordo com Hugo de Brito Machado: “[...] Isto é, as obrigações de fazer, não fazer e tolerar.” (2014, p.127). Com isso, podemos ressaltar que a obrigação tributária é de natureza legal pois advém diretamente da lei, esta natureza decorrente do fato gerador.

O fato gerador de acordo com os artigos 114 a 117 do CTN resumem-se no fato ou situação que cria a obrigação tributária. Na qual é imposta ao contribuinte, e para que possa ser cobrado deve enquadrar na lei, e o fato estar previsto como hipótese de incidência tributária.

Assim, a primeira espécie do fato gerador decorre da obrigação principal, no que tange o art. 114 do CTN, veja: “Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”.(JOSÉ, 2016, *online*).

Hugo de Brito Machado (2008, p.126), resume a teoria do fato gerador da seguinte forma:

Os direitos em geral têm seus fatos geradores. São os fatos jurídicos. Do contrato de compra e venda nasce para o comprador o direito de receber a coisa comprada, e para o vendedor o direito de receber o preço respectivo. A compra e venda é o fato gerador desses direitos. E assim por diante. Não existe direito algum que não tenha o seu fato gerador.

Neste posicionamento, o fato gerador, de acordo com o Código Tributário Nacional, é dividido em duas espécies, sendo o principal e o acessório, cada um com sua obrigação. De acordo com Fábio Ulhoa Coêlho (2016, *online*), assevera que:

O que se quis dizer foi que o fato descrito em lei (legalidade), contendo todos os elementos hábeis à sua perfeita identificação (fato-tipo ou tipicidade), constitui o fato jurídico da obrigação tributária principal. Uma vez que o dito fato venha a ocorrer no mundo fenomênico, instaura-se a obrigação, vez que este é não apenas necessário como suficiente. Pelo visto, duas acepções emergem da expressão fato gerador utilizada no artigo. Primus – Fato gerador como descrição de uma situação jurídica feita pelo legislador (fato gerador abstrato). Secundus – Fato gerador como substituição jurídica que ocorre no mundo real, instaurando relações jurídicas (fato gerador concreto).

No art. 115, do CTN está disposto a obrigação acessória, *in verbis*: “Art. 115. Fato gerador de obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal”. Todavia, no art. 116, CTN, estabelece as regras gerais, *in verbis*:

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos: I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios; II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de

direito aplicável.

Assim, o CTN elencando as duas modalidades do fato gerador, nos quais são decorrentes fato instantâneo e do fato continuado, sendo composto de vários fatos sucessivos, porém no último caso, a ocorrência do fato gerador só se consumirá pela realização de todos esses elementos. Pontificando o intuito do momento ocorrido do fato gerador em ambos os casos, Hugo de Brito Machado (2014, p.133), ressalva:

Considera-se ocorrido o fato gerador do tributo desde o momento em que se verificarem as circunstâncias materiais, isto é, circunstâncias meramente factuais, necessárias à produção dos efeitos que geralmente delas decorrem.[...] Em se tratando de situação jurídica, considera-se ocorrido o fato gerador do tributo desde o momento em que tal situação esteja definitivamente constituída, nos termos do direito aplicável. Assim, em se tratando da propriedade de um imóvel, somente quando essa propriedade esteja configurada, com o registro do título aquisitivo no órgão competente, é que se considera consumado o fato gerador do tributo.

Aliomar Baleeiro (2016, *online*) complementa com o seguinte:

O §7º do art. 150 da CF, acrescentado pela Emenda Constitucional nº 03/93, instituiu a figura do fato gerador presumido, facultando à lei cometer ao sujeito passivo da obrigação tributária a responsabilidade pelo pagamento de imposto ou contribuição, assegurando a imediata e preferencial restituição da quantia paga, na hipótese de não se concretizar o fato típico. Disposição da espécie atenta contra o princípio da segurança jurídica, pouco importando que o sujeito passivo pague antecipadamente o imposto ou contribuição na condição de responsável e não de contribuinte. O legislador constituinte, talvez, tenha objetivado a acomodação de certas legislações, como, por exemplo, as do ICMS e do ITBI que, por razões de ordem prática, impõe o pagamento do tributo antes da efetiva ocorrência do fato gerador. Se porventura, o fato gerador presumido vier a ser utilizado de forma generalizada, como instrumento para gerar receitas antecipadas, o que não é muito difícil de acontecer, haverá inconstitucionalidade por afronta aos princípios da segurança jurídica e da capacidade contributiva, em nada amenizando essa agressão à

demagógica e ilusória expressão inserida no texto, versando sobre a “imediate e preferencial restituição” do indébito, caso não se realize o fato tipificado na norma.

Portanto, não ocorrendo à condição, na qual é presumida legislativamente, assim inexistindo o fato, ou admitir o fato pendente, é como aceitar algo que teve início e poderá jamais ter fim. Por conseqüente ao se tratar de impostos, o fato gerador leva em consideração a inicial, sendo possível, a capacidade econômica do sujeito passivo, observando o que dispõe o artigo 145, §1º da CF, *verbis*:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: [...]§ 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Portanto, o momento da ocorrência do fato gerador é o devido momento do nascimento da obrigação tributária considerando o que Hugo de Brito Machado (2014, p.133) assevera:

O tributo somente é devido quando consumado o fato sobre o qual incide a norma de tributação, ou, em outras palavras, quando concretizada a hipótese de incidência tributária. Isto, porém, não quer dizer que para os fins de direito intertemporal o fato gerador do tributo deva ser considerado como fato instantâneo, isoladamente. Para que a segurança jurídica seja preservada é mister que se tenha em conta, ao interpretar o princípio da irretroatividade das leis, todos os fatos integrantes do conjunto em que se encarta aquele fato final, necessário à concretização da hipótese de incidência tributária.

A responsabilidade está ligada na imputação de um ônus por fazer ou não fazer. É o cumprimento de um dever, isto é, a prestação; Pode ser pela sujeição de alguém à uma sanção e a sujeição normalmente de quem tem o dever jurídico,

porém pode ser atribuída a quem não tem. André Almeida Blanco (2002, p.37) define a responsabilidade sendo:

A responsabilidade tributária, em sentido amplo, é a submissão de uma determinada pessoa ao dever referente à prestação tributária. A responsabilidade tributária se divide em responsabilidade objetiva, responsabilidade dos sucessores, responsabilidade por infrações, responsabilidade de terceiros.

Para Hugo de Brito Machado (2014, p.154), a responsabilidade tributária consiste em sentido amplo e estrito:

Em sentido amplo, é a submissão determinada pessoa, contribuinte ou não, ao direito do Fisco de exigir a prestação da obrigação tributária. Essa responsabilidade vincula qualquer dos sujeitos passivos da relação obrigacional tributária. Em sentido estrito, é a submissão, em virtude de disposição legal expressa, de determinada pessoa que não é contribuinte, mas está vinculada ao fato gerador da obrigação tributária, ao direito do Fisco de exigir a prestação respectiva.

Porém, antes da definição do Código Tributário Nacional a doutrina já identificava duas modalidades básicas de responsabilidade, sendo elas: Por substituição, quando a lei decide por um terceiro no lugar da pessoa definida como contribuinte; Por transferência, onde a obrigação de um devedor é transferida para outra em razão de algum evento. Exemplo: em caso de substituição do Imposto de Renda recolhido na fonte, em que, a obrigação foi passada ao pagador. Já em relação a transferência, a forma mais aparente é a por sucessão, por exemplo: uma empresa que incorpora outra, todas as obrigações tributárias são transferidas à empresa incorporadora. Considerando como responsável, o sujeito passivo da obrigação tributária no qual tem vínculo com a obrigação decorrente do dispositivo legal, mesmo este não tendo relação direta e pessoal com o fato, não necessariamente o contribuinte. (MACHADO. 2014, p.155)

Feita a distinção entre as modalidades de responsabilidade tributária, o CTN trouxe também subdivisões da responsabilidade por transferência as quais são: responsabilidade solidária (arts. 124 e 125), responsabilidade por sucessão (arts. 129 a 134) e a responsabilidade de terceiros (arts. 134 e 135). Contudo, nos arts. 136 ao 138, a responsabilidade por infrações tributárias decorre do ato ilícito.

Portanto a pena não pode ser passada a outra pessoa, com isso somente o autor do delito pode responder pela infração, o que torna uma espécie de responsabilidade pessoal, como cita o artigo 135 do Código Tributário Nacional: “São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos”. Nisto, exclui o polo passivo da obrigação a figura do contribuinte ao mandar que o agente do ato responda pessoalmente.

1.2 Normas jurídicas e seus fundamentos

A norma jurídica, para fins, do direito positivo, na qual é chamada de mensagem, construída a partir dos textos normativos, com intuito de transmitir uma ordem, onde se relacionam pelo menos dois sujeitos de direito. Ressaltando, que para serem consideradas como normas, não podem apresentar como justaposições, sendo necessário que possuam uma estrutura em sentido completo. Dessa natureza, podendo ser desmembrada em duas: a norma jurídica primária, do nascimento de relação jurídica de direito material, prescritiva de direitos e deveres para os que a integram, e a norma jurídica secundária, que surge com o descumprimento da relação jurídica de direito material, que dá fundamento para nascimento de outra relação jurídica, de natureza processual, cuja finalidade é por fim ao conflito de interesses, no qual é gerado pelo descumprimento da norma primária.

Paulo de Barros Carvalho (2008, p.19), nesse momento, tem a seguinte posição:

O direito, sabemos, é um fenômeno complexo. Uma forma, porém, de estudá-lo sem ter de enfrentar o problema de sua ontologia é isolar as manifestações normativas. Ali onde houver direito, haverá normas jurídicas (Kelsen). A que poderíamos acrescentar: e onde houver normas jurídicas haverá, certamente, uma linguagem em que tais normas se manifestem.

A norma completa é composta por duas sendo: a norma primária e a norma secundária. A norma primária, aquela que vincula a ocorrência de um fato

social ou natural a uma consequência normativa, na qual é a relação de obrigação, permissão ou proibição entre dois sujeitos de direito. Já, a norma secundária, que caracteriza o direito sendo a coercitividade.

É de Paulo de Barros Carvalho (2008, p.34) a seguinte posição:

As regras do direito tem feição dúplice: norma primária (ou endonorma, na terminologia de Cossio), a que prescreve um dever, se e quando acontecer o fato previsto no suposto; norma secundária (ou perinorma, segundo Cossio), a que prescreve uma providência sancionatória, aplicada pelo Estado-Juiz, no caso de descumprimento da conduta estatuída na norma primária.

Há uma decomposição da norma jurídica primária, que pode se apresentar como (I) norma primária dispositiva, sendo a instituidora da exação; e (II) norma primária sancionadora, que incide no caso do descumprimento da norma primária, estabelecendo uma sanção, p. ex.: aplicação de multa por não pagar IPTU no vencimento. A normas primária sancionadora e secundária não se confundem, visto que, somente poderá incidir com a presença do Estado-juiz na composição da relação, garantindo o caráter de sindicalidade do direito. Já, a norma primária sancionadora pode ser cumprida voluntariamente pelo sujeito, não dependendo de força coativa. Importante à ressalva de Aurora Tomazini Carvalho (2009, p.72):

Levando em consideração que o direito é um conjunto de normas, a coercitividade também é norma, que se agrega à outra norma para tornar exigível o cumprimento da conduta prescrita. Assim, o ser da norma é bimembre.

Dentro da composição da norma completa não tem como admitir norma primária sem secundária. Do mesmo modo, norma secundária sem norma primária. Assim, a norma completa é o que diferencia o sistema jurídico de outros sistemas. Pois, se admitíssemos a existência de norma primária sem norma secundária que assegurasse a efetividade, estaríamos diante de um sistema moral, e não o jurídico. Por outro lado, a norma secundária depende de uma norma primária, instituindo uma relação jurídica que, descumprida, dará ensejo ao cumprimento.

Existindo uma relação de ordem entre as normas primária e secundária,

nas palavras de Lourival Vilanova (2000, p.190) justifica:

Norma primária e norma secundária compõem a bimembridade da norma jurídica: a primária sem a secundária desjuridiciza-se; a secundária sem a primária reduz-se a instrumento, meio, sem fim material, o adjetivo sem suporte do substantivo.

É nesse sentido que Maria Rita Ferragut (2009, p.25), traça um paralelo entre a norma jurídica e a regra-matriz de incidência tributária:

Difere das demais normas existentes no direito positivo apenas em virtude de seu conteúdo, que descreve um fato típico tributário e prescreve a relação obrigacional que se estabelece entre os sujeitos ativo e passivo, tendo por objeto o pagamento de uma prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, não decorrente de ato ilícito (tributo).

A norma jurídico-tributária, que está voltada à prescrição de condutas, traz todos os elementos necessários à incidência tributária. É, portanto, em sentido estrito, obtida da interpretação do direito positivo, extraíndo, conceitos de textos das diversas áreas jurídica. Justificando a denominação ao termo, Aurora Tomazini Carvalho (2009, p.362) elucida:

Na expressão “regra-matriz de incidência” emprega-se o termo “regra” como sinônimo de norma jurídica, porque trata-se de uma construção do intérprete, alcançada a partir do contato com os textos legislados. O termo “matriz” é utilizado para significar que tal construção serve como modelo padrão sintático-semântico na produção da linguagem jurídica concreta.

A interpretação do direito positivo pela regra-matriz de incidência conduz por um caminho seguro, por ser rigorosamente elaborado. Isso porque, permite não só conhecer a norma tributária sob o aspecto sintático, como os próprios elementos do sistema normativo, e também, ingressar no conteúdo e na forma como comportam seus destinatários. Estabelecendo elementos que nos permite caracterizar um evento de ocorrência, sendo capaz de concretizar o fato jurídico tributário, tal como os elementos da relação jurídica que irá instalar quando a concretização do fato. Com esse sentido, descrevendo o evento, tal como as coordenadas de tempo e espaço em que sua ocorrência produzirá os efeitos

jurídicos, assim como estabelece os possíveis sujeitos da relação, e os elementos no qual nos permite determinar a base de cálculo da exação, e a alíquota. De acordo com Antônio Almeida Blanco (2002, p.34) conceitua o seguinte:

Para a perfeita compreensão da fenomenologia tributária em dado tributo impende-se verificar o perfazimento da regra matriz de incidência, através da verificação de seus elementos, quais sejam o aspecto material, espacial, temporal, pessoal e quantitativo. a) Aspecto material: é o núcleo do fato gerador [...]; b) Aspecto espacial: corresponde ao território da entidade tributante, sua circunscrição territorial [...]; c) Aspecto temporal: o momento em que ocorre o fato gerador [...]; d) Aspecto pessoal ou subjetivo: sujeito ativo, que é o fisco, e passivo que é o contribuinte[...]; e) Aspecto quantitativo: base do cálculo e alíquota, que possibilitam a quantificação do tributo.

Assim como outra norma jurídica, a norma tributária padrão tem sintaxe homogênea e sua semântica heterogênea, com a limitação ao campo de atuação tributária. Decorrente dessa conclusão, a sua forma é composta por uma proposição antecedente, também chamada de hipótese e outra de consequente, apódose ou prescritor. Por sua vez, o consequente se constitui de dois critérios: o pessoal e o quantitativo, compondo relação jurídica, modalizada como obrigatória, proibida ou permitida, entre dois ou mais sujeitos. A incidência tributária comporta as seguintes descrições: de ação (critério material), tempo (critério temporal), e espaço (critério espacial), delimitando, através da escolha desses caracteres, o campo da exação tributária. E o antecedente, portanto, é o responsável pelo recorte da realidade social que será submetido à norma jurídica (BLANCO, 2002, p.35).

A validade da norma é garantida mesmo antes de propagar seus efeitos, e mesmo não ocorrendo, permanecerá com sua validade inatingida, visto que é pelo procedimento de criação da norma e não pelo seu cumprimento. De outra forma, toda vez que descumprida a norma jurídica primária teríamos não só o pressuposto de instalação de relação jurídica processual, mas também a norma jurídica secundária, sendo retirada das duas normas do sistema.

Por sua vez temos a problemática na qual podemos afirmar responsabilidade tributária é aquele que está vinculado com a obrigação de um

ônus, em cumprir com o dever que foi imputado a ele, em fazer. Assim o não cumprimento está sujeito a uma sanção. É responsável, o sujeito passivo da obrigação tributária no qual tem vínculo com a obrigação decorrente do dispositivo legal, mesmo este não tendo relação direta e pessoal com o fato gerador, não precisamente sendo o contribuinte. São os créditos correspondentes às obrigações tributárias resultantes de contrato social ou estatutos, de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei. A finalidade por sua vez está em serem cumpridas as normas que regulam a obrigação tributária.

CAPÍTULO II - DOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

Ao iniciarmos o estudo dos crimes contra a ordem tributária, referimos à lei nº 8.137/90, a que descreve os crimes materiais ou o resultado, não bastando apenas o crime, mas efetivamente o resultado. O que passaremos a ver, a seguir são suas modalidades tanto penais, tributárias e administrativas, descrevendo seus crimes e as aplicações das sanções.

A obrigação tributária possui nuances específicas ante o seu descumprimento. A ação (ou omissão) constitui a chamada infração tributária, podendo a Administração Fazendária utilizar diversos instrumentos jurídicos (como a execução forçada do inadimplemento da obrigação) para realizar seu cumprimento. Mas não se limita a isto, conforme explicita. (CAPEZ, 2012, p. 671)

Todavia, a lei também dispõe sobre os tais chamados remédios sancionadores, aqueles que servem como meio punitivo ao descumprimento da obrigação. Com efeito, a infração acarreta diferentes consequências que implica na falta de pagamento do tributo. O sujeito ativo/credor, geralmente, tem o direito de exigir coercitivamente o pagamento do valor devido, sendo o direito de impor uma sanção que é prevista em lei, de acordo com o princípio da legalidade, que geralmente é traduzido em num valor monetário do qual é proporcional ao montante do tributo que deixou de ser recolhido. E o mero descumprimento da obrigação formal, a consequência é a aplicação de uma sanção ao infrator e que também configura em uma prestação pecuniária.

Em se tratando das multas ou penalidades pecuniárias, isso se dá apenas no direito tributário, mas no direito administrativo e também no direito privado. Em certas hipóteses, a infração pode dar ensejo à punição de ordem mais severa, nas quais são, as chamadas penas criminais. Sobre o tema, é importante a resposta descrita por Paulo Costa Junior (2000, p.106):

A Lei 8.137/90 regulou inteiramente a matéria dos crimes contra a ordem tributária, pois, além de definir tipos penais, dispôs sobre multas e responsabilidades dos agentes, representação criminal, dando-lhes tratamento tão abrangente e exaustivo que só nos permite concluir que a lei anterior encontra-se revogada. Assim sendo, devemos admitir, em primeira aproximação, que crimes em matéria tributária são aqueles descritos na Lei 8.137, de 1990, estando revogada a Lei 4.729/65.

Nesta ceara sobre os crimes e as definições dos tipos penais, e as responsabilidades dos agentes, partimos para a premissa das modalidades dentro das modalidades penais, tributários e administrativos.

2.1 Modalidades penais, tributários e administrativos

A iniciarmos a análise, veremos onde se encontra estas modalidades de crimes. Destarte, no artigo 1º, configura-se crime a efetiva redução do tributo. No entanto em seu artigo 2º define os crimes nos quais são chamados de formais, estes sendo crimes de mera conduta. Também podemos encontrar melhor definição para estes crimes na Lei nº 4.502/64. As definições dos crimes são:

Sonegação: É toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária. (art. 71 da Lei nº 4.502/64). A sonegação diz respeito ao fato gerador já ocorrido e não a realizar. O contribuinte oculta o fato gerador com o escopo de não pagar o devido tributo.

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 excluir ou modificar suas características essenciais, de modo a

reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir seu pagamento (art. 72 da Lei nº 4.502/64).

Conluio: É o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas, naturais ou jurídicas, visando aos efeitos da sonegação ou da fraude (art. 73 da Lei nº 4.502/1964). No conluio, há a vontade de duas ou mais pessoas de não indicar, por exemplo, renda em um negócio jurídico, para não haver a respectiva tributação.

Com isso, após análise dos crimes descritos, faz-se a ressalva do que é ilícito e qual a sanção que se aplica ao disposto. Nestes termos, analisando o que é ilícito e qual a sanção aplicada no fato ocorrido, pois devido o comportamento do homem é que definimos se é lícito determinado fato, ou, se é ilícito, uma vez que é contrário as normas. Assim, toda vez que a um ato de ilicitude, existe uma punição para a conduta.

Antes de definirmos os crimes vale ressaltar que os crimes estão descritos apenas nos três primeiros artigos da lei, sendo apenas o capítulo I. Em suma, de acordo com a Lei 8.137/90, temos os seguintes 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 à 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.

Para tanto, a sanção aplicada aos crimes nada mais é que uma norma que assegura o cumprimento das normas jurídicas, com objetivo principal desestimular tais atos, ou seja, é como garantia de que não ocorrerá novos comportamentos ilícitos. Dentro do direito tributário o dever de pagar determinado tributo, decorrente de uma norma jurídica, caso não haja o cumprimento acarreta em sanção. Estas sanções podemos encontrar descritas nos tipos de crimes cominando em penas.

Art. 2.º 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.

Pena - detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa.

Estes, por sua vez, são os crimes contra a ordem tributária, nos quais a punição, ou seja, a aplicação da sanção no qual a pena é a reclusão mais a multa por determinação do juiz. Também é cabível a substituição da pena privativa por alternativa, porém seguindo os requisitos dispostos nos artigos 43 a 47 do Código Penal.

As sanções tributárias diz que existem normas no qual são de rejeição social e também de aceitação social. As rejeições são as que somente são cumpridas. Estas, porém, possuem sanção, para ser respeitada. Sendo assim, qualquer que seja a violação das normas tributárias acarretará sempre em uma sanção, no qual pode ser administrativo. Este denominado ilícitos fiscais, e de caráter penal, são ilícitos penais tributários.

O ilícito fiscal de sanções administrativas aplicadas ao descumprimento de uma norma tributária, sendo esta norma principal ou acessória, que por sua vez tem como consequência a aplicação da sanção administrativa, no qual pode ser uma multa pecuniária meramente formal ou uma outra medida que não configure limitação à liberdade que seria apreensão das mercadorias, declaração de devedor remisso, interdição de estabelecimentos, sujeição a um regime especial ou pena de perdimento. Isto pode dizer, com as seguintes palavras que o ilícito fiscal seria tudo que não caracteriza crime contra a legislação tributária, porém descritas em leis tributárias. Exemplo, a falta de inscrição do estabelecimento nas repartições competentes, falta de autenticação prévia dos livros fiscais, falta de entrega de informativos econômicos.

Art. 3.º Constitui crime funcional contra a ordem tributária, além dos previstos no Decreto-Lei n. 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.

Todavia, o ilícito penal tributário configura pelo descumprimento de uma norma tributária, na qual a consequência é uma sanção penal. Estas penas podem ser de reclusão e detenção cumuladas. Referidas infrações têm natureza jurídica de crimes e devem respeito às regras de direito penal. Pois, sobre esses vigora o princípio da responsabilidade subjetiva, que liga diretamente o fato típico com o agente, sendo antijurídico e culpável, não existindo o responsável, mas determinando a figura da coautoria. Hugo de Brito Machado (2008, p. 270), denomina:

Nos crimes contra a ordem tributária tem-se, para a configuração do tipo, a necessidade de afirmação, pela autoridade administrativa competente, da existência de tributo devido, para que se possa no juízo penal afirmar a ocorrência da conduta consistente na supressão ou redução de tributo, e assim tipificado o crime. Podemos, portanto, afirmar que é exatamente em atenção ao princípio da autonomia das instâncias que não se poder admitir o desencadeamento da jurisdição penal antes de que se tenha manifestado a autoridade administrativa. Pudessem o juiz penal dizer que se configurou o crime de supressão ou redução de tributo, sem respeitar a competência da autoridade administrativa para dizer se no caso existe ou não existe um tributo devido, elemento normativo daquele tipo penal, estaria violada a autonomia das instâncias.

A verificação das infrações administrativas não depende da intenção daquele que as praticou, ou até mesmo deixou de praticá-las, sendo o sujeito ou até mesmo um terceiro, o responsável tributário e que responderá patrimonialmente pelo dever jurídico descumprido.

2.2 Controvérsias doutrinárias e jurisprudenciais

Não há o que se falar no quesito de controvérsias doutrinárias, haja vista que os doutrinadores defendem o mesmo posicionamento sobre os crimes contra a ordem tributária. Como passaremos a estudar.

Pois, de acordo com a Lei nº 8.137/90, que trata dos crimes contra a ordem tributária, os delitos de sonegação fiscal são crimes formais, ou seja, nas palavras de Cezar Roberto Bitencourt (2002, p. 146) “aquele que descreve o resultado, que, contudo, não precisa verificar-se para ocorrer sua consumação”, ressaltando que sua consumação antecipada em relação ao resultado material, relega ao mero exaurimento do alcance da vantagem almejada.

Segundo Antônio Ricardo B. Nunes Memória (2016, *online*), refere à lei sendo de largo alcance social, uma vez que atinge a macrocriminalidade, assim procurando combater os desfalques aos cofres públicos. Esta lei, além de concentrar em um só texto todos os crimes contra a ordem tributária, estabelece penas tão graves quanto às previstas pelo Código Penal.

Partindo dessa premissa, temos o entendimento da doutrina pátria. Em consonância, temos a citação de Edmar Oliveira Andrade Filho (1995, p. 42):

[...] é inaceitável admitir a coexistência de duas normas incidindo sobre o mesmo fato, porquanto a nova lei sempre revoga a anterior quando regula inteiramente a matéria. Essa revogação não precisa ser expressa, pois sendo, disposição em contrário à ordem jurídica existente, é revogada pela cláusula geral: ‘Revogam-se as disposições em contrário’ ou semelhante.

No enfoque jurisprudencial, temos os seguintes posicionamentos acerca dos crimes. Porém, antes a súmula vinculante 24 faz a seguinte ressalva: “Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei nº 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo”.

De modo que, sendo tributo elemento normativo do tipo penal, este só se configura quando se configure a existência de tributo devido, ou, noutras palavras, a existência de obrigação jurídico-tributária exigível. No ordenamento jurídico brasileiro, a definição desse elemento normativo do tipo não depende de juízo penal, porque, dispõe o Código Tributário, é competência privativa da autoridade administrativa defini-lo. Ora - e aqui me parece o cerne da argumentação do eminente Relator -, não tenho nenhuma dúvida de que só se caracteriza a existência de obrigação jurídico-tributária

exigível, quando se dê, conforme diz Sua Excelência, a chamada preclusão administrativa, ou, nos termos no Código Tributário, quando sobrevenha cunho definitivo ao lançamento. (...) E isso significa e demonstra, a mim me parece que de maneira irresponsável, que o lançamento tem natureza predominantemente constitutiva da obrigação exigível: sem o lançamento, não se tem obrigação tributária exigível. (...) Retomando o raciocínio, o tipo penal só estará plenamente integrado e perfeito à data em que surge, no mundo jurídico, tributo devido, ou obrigação tributária exigível. Antes disso, não está configurado o tipo penal, e, não o estando, evidentemente não se pode instaurar por conta dele, à falta de justa causa, nenhuma ação penal. (HC 81611, Voto do Ministro Cezar Peluso, Tribunal Pleno, julgamento em 10.12.2003, *DJ* de 13.5.2005)

Com isso, temos o posicionamento do TJ em Habeas Corpus, no qual há entendimento que havendo o pagamento não há crime pertinente.

1. O art. 9º da Lei 10.684/2003 é expresso e literal ao aduzir à suspensão (no caput) e à extinção da punibilidade (no § 2º) dos "crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990", quando a pessoa jurídica relacionada ao agente quita o débito tributário. Deste modo, não é possível interpretá-lo de modo que incida apenas sobre os crimes de sonegação fiscal previstos na Lei 4.729/65.1 Em substituição ao Desembargador José Maurício Pinto de Almeida TRIBUNAL DE JUSTIÇA Habeas corpus nº 1.065.008-52. É entendimento jurisprudencial desta Corte Superior que com o advento da Lei n.º 10.684/03 o pagamento do tributo a qualquer tempo extingue a punibilidade quanto aos crimes contra a ordem tributária. Precedente. (STJ-5ª Turma, HC 232.376-SP, Rel. Min. Laurita Vaz, julg.05/06/2012, DJE 15.06.2012) (TJ-PR - Habilitação: 10650085 PR 1065008-5 (Acórdão), Relator: Lilian Romero Data de Julgamento: 27/06/2013, 2ª Câmara Criminal, Data de Publicação: DJ: 1142 17/07/2013).

Nesta ceara, os posicionamentos acerca dos crimes sendo materiais são os seguintes:

Quanto aos delitos tributários materiais, esta nossa Corte dá pela necessidade do lançamento definitivo do tributo devido, como condição de caracterização do crime. Tal direção interpretativa está assentada na idéia-força de que, para a consumação dos crimes tributários descritos nos cinco incisos do art. 1º da Lei 8.137/1990, é imprescindível a ocorrência do resultado supressão ou redução de tributo. Resultado aferido, tão-somente, após a constituição definitiva do crédito tributário (Súmula Vinculante 24). 3. Por outra volta, a consumação do delito de descaminho e a posterior abertura de processo-crime não estão a depender da constituição administrativa do débito fiscal. Primeiro, porque o delito de descaminho é rigorosamente formal, de modo a prescindir da ocorrência do resultado naturalístico. Segundo, porque a conduta materializadora desse crime é 'iludir' o Estado quanto ao pagamento do imposto devido pela entrada, pela saída ou pelo consumo de mercadoria. E iludir não significa outra coisa senão fraudar, burlar, escamotear. Condutas, essas, minuciosamente narradas na inicial acusatória." (HC 99740, Relator Ministro Ayres Britto, Segunda Turma, julgamento em 23.11.2010, *DJe* de 1.2.2011).

De acordo com o posicionamento acima descrito, temos que os crimes ocorrem no lançamento e que tal condição é julgada como crime, pois a real intenção é de fraude, burlar, não pagar o devido tributo. Portanto, partimos para outro entendimento que é o penal, com entendimento do STJ, como consta a seguir.

A Corte de origem, com base nas provas dos autos, firmou convicção de que a conduta ilícita cometida pelos agravantes foi a de fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal. Nesse contexto, indubitável que o pleito desclassificatório é inviável, por demandar o reexame de provas (Súmula 7/STJ). 2. Agravo regimental improvido. (STJ - AgRg no AREsp: 540894 SP 2014/0156841-1, Relator: Ministro SEBASTIÃO REIS JÚNIOR, Data de Julgamento: 14/04/2015, T6 - SEXTA TURMA, Data de Publicação: *DJe* 23/04/2015).

Ao analisarmos o posicionamento do STJ, e compararmos com o seguinte, veremos controvérsias. Pois, se em um posicionamento a real intenção é

de fraudar o fisco, e neste mesmo sentido não recai o mesmo veredicto. Consta apenas mera dívida fiscal inadimplida.

Afastada a alegação de inconstitucionalidade do disposto o art. 2º, inc. II, da Lei n. 8.137/90, nos termos dos precedentes desta Corte. 2. Não agindo como substitutos tributários, mas simplesmente deixando de recolher tributo próprio, não incidem os pacientes nem no art. 2º, II, da Lei 8.137/90, nem em tipo penal outro de sonegação tributária, pois mera dívida fiscal inadimplida. 3. Trancamento da ação penal por atipicidade da conduta 4. Recurso ordinário em habeas corpus provido. (STJ - RHC: 36162 SC 2013/0068737-5, Relator: Ministro NEFI CORDEIRO, Data de Julgamento: 26/08/2014, T6 - SEXTA TURMA Data de Publicação: DJe 17/11/2014)

Com isso, se ressalta o assunto sobre os crimes contra a ordem tributária que são praticados com frequência. Concluindo, esta breve exposição, que, enquanto não houver o lançamento definitivo do crédito tributário na esfera administrativa, inexistente conduta típica a justificar, sendo, portanto, ilegais a instauração de ações ou mesmo de investigação criminal antes de devidamente concluído o procedimento administrativo-fiscal.

Em resumo da problemática do capítulo sobre os crimes praticados contra a ordem tributária, especifica as modalidades e quais são tipificadas dentro do direito tributário, que são nas searas penal, administrativa e tributária. No entanto, sobre as controvérsias doutrinárias sobre o assunto não há divergências, pois todos os doutrinadores discorrem com a mesma linha de raciocínio, divergindo apenas em questões de vírgulas, não sobre a determinante do assunto. Basicamente, todos os doutrinadores têm o mesmo conceito. Sobre o posicionamento das jurisprudências, a questão pertinente é que os posicionamentos não diferem muito também, devido a que para eles todos os crimes têm a real intenção de fraudar, sonegar ou participação em conluio. Sendo assim, todos os fatos determinantes das jurisprudências recaem nos crimes que são praticados com a intenção, porém quando chega nesta ceara, a dívida já foi paga ou adimplida. Com isso, não há penalidades maiores.

CAPÍTULO III – COMBATE A SONEGAÇÃO FISCAL

Como vimos, a sonegação fiscal tem sido, e é um constante problema, no qual é demasiadamente complexo, que envolve uma série de processos que está sendo muito difícil de ser erradicada. Contudo, em se tratando de um problema deve ser combatido, procurando reduzi-la ao máximo. As formas de sonegação são as mais criativas e variadas. Todavia, deve-se criar um aparelho estatal modernizado e mecanismos para combatê-la.

Alexandre de Moraes e Gianpaolo Poggio Smanio fazem a seguinte definição de sonegação fiscal: “Sonegação fiscal é a ocultação dolosa, mediante fraude, astúcia ou habilidade, do reconhecimento de tributo devido ao Poder Público”. (Apud ANDREUCCI, 2010, p. 353).

Todavia além de definir a sonegação fiscal, os doutrinadores afirmam que a lei não faz a devida conceituação de sonegação fiscal, adotando como critério os delitos cometidos contra a ordem tributária. Sendo a supressão ou redução de tributos ou contribuição social ou acessório, depois as modalidades das condutas que podem levar a tal supressão ou redução, constituindo a terminologia de sonegação fiscal.

Nesta premissa, partimos para quem sonega. O cumprimento das obrigações tributárias está relacionado à declaração integral e verdadeira da base tributária, sendo o cálculo correto da base de incidência e ao recolhimento devido, mencionam Marcelo Littieri Siqueira e Francisco A. Ramos (2016, *online*). Para estes

autores, “a maior parte da sonegação relaciona-se com a verdadeira declaração da obrigação tributária, não declarando toda ou parte da obrigação”.

No sistema tributário brasileiro, em sua estrutura, existem dois tipos de contribuintes: os consumidores e as empresas. O primeiro, o contribuinte de fato, é aquele que realmente paga os tributos. O segundo, o contribuinte de direito, tem a responsabilidade de cobrar os tributos dos consumidores e recolher ao governo. Isso se dá principalmente em relação aos tributos indiretos, pois, como já vimos, as empresas, na maioria das vezes, repassa os tributos para o preço final dos produtos.

Eurico Marcos Diniz de Santi (2011, p. 30), explica melhor essa dualidade constituída pelo direito.

O contribuinte de direito é aquele definido pela lei tributária como responsável pelo pagamento do tributo, contudo ele não paga o tributo economicamente: transfere o valor do tributo para o contribuinte de fato. Contribuinte de fato, no sistema brasileiro, é aquele que paga o tributo, mas não sabe que paga nem é reconhecido pelo Direito como contribuinte; é o honroso papel que ocupam dezenas de milhões de brasileiros que arcam com a carga tributária no consumo, mas sem saber.

Conforme vimos, os consumidores têm poucas chances de sonegar. No máximo, o que praticam é a sonegação simples. Pois, os impostos diretos, ou são descontados na fonte (IRPF), ou são cobrados diretamente pelo Estado (IPTU, IPVA, etc.). Estes por sua vez, são impostos de fácil verificação do pagamento, pelo governo. Os impostos indiretos são pagos antecipadamente ao adquirir bens e serviços. Já os produtores rurais, com exceção das empresas agrícolas, têm poucas chances de sonegar os impostos indiretos, pelo simples fato de não manipularem produtos que incidem tais impostos, podendo ter isenção desses impostos. Contudo, há sonegação de Imposto de Renda e de imposto sobre a Propriedade Territorial Rural.

No entanto, em relação aos profissionais liberais, que são os dentistas, advogados, arquitetos, entre outros, estes sonegam o IR quando prestam serviço sem registros, ou seja, sem nota fiscal, e muitas vezes sonegam também o Imposto

sobre Serviços de Qualquer Natureza. Estes, por sua vez, costumam oferecer dois tipos de preços, no qual o preço menor é para o serviço que não necessita de nota fiscal. Porém, nesse caso Deoni Pellizzari (1990, p. 57) salienta que esse tipo de sonegação é diferente das que são praticadas pelas empresas, por terem um relacionamento direto como o consumidor, ao cobrar um preço menor sem nota, com isso não cobrando o imposto usuário. As empresas podem incluir os impostos no preço final do produto e além do cliente pagar antecipado, estas podem ainda não recolher os recursos arrecadados aos cofres públicos.

Todavia, antes de prosseguirmos com a análise sobre a sonegação das empresas de pequeno porte, é interessante fazer uma divisão das categorias, para identificarmos de forma eficiente a ocorrência de sonegação em cada categoria, a saber: empresa informal, microempresa e pequena empresa.

A empresa informal, na qual também é conhecida como economia informal, economia não formal, economia subterrânea ou paralela. A simplificar o conceito da economia informal é uma atividade não registrada. Surge então, a necessidade de fazer uma divisão entre economia informal, economia ilícita e sonegada. A economia sonegada, por sua vez, são as empresas ou agentes formalmente constituídos, mas que não cumprem com suas obrigações tributárias, sonegando tributos.

As microempresas e empresas de pequeno porte praticam geralmente a sonegação em sua forma mais tradicional, a venda sem nota fiscal. Mas estas empresas têm a opção de se inscreverem no simples, permitindo, além de uma arrecadação unificada e simplificada, uma redução na alíquota dos impostos devidos dependendo da receita bruta auferida. Esse sistema serve de sonegação à medida que empresas forjam situações para se enquadrarem no sistema, como por exemplo, o desmembramento da empresa para se enquadrarem no sistema e colocando parte da empresa em nome de outras pessoas, laranjas como chamam. As empresas de médio porte também praticam a venda de produtos sem nota fiscal e controlam recursos através de caixa paralelo (caixa dois), permitindo uma redução nos impostos a pagar já que não são declarados os valores totais. (RECEITA FEDERAL 2016, *online*).

Segundo Deoni Pellizzari (1990, p. 56) as grandes empresas e as multinacionais são as que mais sonégam. A sonegação praticada pelas multinacionais é oriunda de fraudes, conforme afirma o autor.

É da essência da prática das multinacionais a evasão fiscal. Tanto é assim que elas se instalam em outros países, que não os seus de origem, para, além de conseguirem mão-de-obra barata, terem os estímulos que o governo anfitrião oferece (isenções, prorrogações de pagamentos de impostos, concessão de incentivos, empréstimos a longo prazo com juros baixos), e poderem, através de manipulações e fraudes, sonegar impostos. Através do subfaturamento e da imobilizado caduco, pode-se identificar os níveis de sonegação das multinacionais.

As grandes empresas, por sua vez, são as que praticam a sonegação de forma mais sofisticada ao em vez da simples omissão da nota fiscal. Por serem de grande porte, têm muitos funcionários e o controle contábil é necessário para o controle interno dos negócios. Um exemplo de sonegação praticada por essas empresas é o subfaturamento de contratos, nos quais têm os preços divididos na parte oficial (com nota fiscal) e extra-oficial (sem nota fiscal). Nestes casos, as negociações ocorrem entre os diretores das empresas e os valores extra-oficiais são originados e destinados a caixas paralelas.

Assim, depois de discorrer sobre as principais formas de sonegação e sobre os sonegadores, o passo a seguir será analisar o caso específico da sonegação nas empresas brasileiras.

3.1 Fatores que motivam a sonegação fiscal

Ao iniciarmos a definir os fatores que motivam a sonegação, o fator motivante principal é a carga tributária altíssima. A sonegação fiscal tem como determinante fundamental a vontade do contribuinte. É o contribuinte que decide se ele vai honrar suas obrigações ou se vai evadir. Marcelo Littieri Siqueira e Francisco A. Ramos (2005, p. 560), há um modelo básico de decisão de sonegar.

[...] a sonegação é vista como um problema de alocação de portfólio: o contribuinte deve decidir qual a parcela de

sua renda [...] quer investir nesta atividade de risco. Se não quiser correr nenhum risco, declara completamente sua renda; caso contrário, declara somente uma fração dela e aceita correr o risco de ser flagrado e multado.

Com esse modelo intimamente ligado à probabilidade de sofrer uma auditoria, e ser detectado e penalizado. Sendo assim, sonogando mais quem tem menos chances de ser flagrado. De acordo com Francisco Roberto Pinto (2008, *online*) existem dois motivos que levam a sonogação fiscal.

O primeiro está relacionado às oportunidades e recompensas em sonogar os tributos. Já o segundo motivo está ligado às razões pessoais, que podemos entender como desonestidade, predisposição para o jogo e atitudes relacionadas ao sistema tributário e ao governo.

Com a investigação realizada pelo autor Dione Pellizzari (1990, p. 57), foi possível destacar as principais decisões que influenciam o contribuinte em não cumprir com suas obrigações fiscais. São elas: A carga tributária excessiva; Benefícios não gerados para a sociedade; A arrecadação aplicada inadequadamente ou não oferece contrapartida à altura dos recursos recolhidos pelo governo; O sentimento do contribuinte de que o governo não é capaz de fiscalizar com eficiência os casos de fraude fiscal; A dificuldade de entender o sistema tributário e lidar com suas complexidades e formalidades, decorrente de burocracia de serviços e processos fiscais; A falta da clareza na legislação e excessivas alterações das normas; A iniquidade em relação ao tratamento dado pelo sistema fiscal aos contribuintes em condições idênticas.

Sendo assim, se o sentimento do contribuinte for de insatisfação para cada um dos pontos levantados, a predisposição do contribuinte sonogar será maior. Ainda de acordo com a investigação do autor, constatou-se que um Estado mais legítimo e responsável é condição indispensável para implementações de políticas fiscais mais efetivas no país.

3.2 Propostas para a redução da sonogação

As propostas de combate à sonogação, a integração de órgãos

fiscalizadores e cruzamento de dados sempre foram às necessidades mais apontadas pelos profissionais da área. Nos últimos anos, ocorreram modificações e modernizações nesse aspecto, entre estas podemos citar a criação de sistemas, tais como, o Cadastro Sincronizado Nacional (Cadsinc), Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), assim como o Conselho de Controle de Atividades Financeiras (COAF), todos no âmbito do Ministério da Fazenda (Receita Federal), dos quais interligam informações contribuindo para o combate à sonegação fiscal.

Em 1998, através da Instrução Normativa SRF nº 27, o Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ) foi instituído substituição do Cadastro Geral do Contribuinte (CGC). Contudo, o processo de simplificação de procedimentos cadastrais só ganhou impulso através da Emenda Constitucional (EC) nº 42, em 2003, com a introdução do inciso XXII no art. 37 na Constituição Federal (MORAES, 2010, p. 65):

XXII - as administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, atividades essenciais ao funcionamento do Estado, exercidas por servidores de carreiras específicas, terão recursos prioritários para a realização de suas atividades e atuação de forma integrada, inclusive com o compartilhamento de cadastros e de informações fiscais, na forma da lei ou convênio. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003).

Com essa Emenda Constitucional deu-se início ao Cadastro Sincronizado Nacional – Cadsinc. Este sistema é a integração dos procedimentos cadastrais de pessoas jurídicas e demais entidades em níveis federal, estadual e municipal, da qual um dos pilares é a utilização do CNPJ. Seu objetivo é racionalizar e simplificar os processos de inscrição, alteração e baixa das pessoas jurídicas e demais entidades.

O Sistema público de escrituração digital (SPED), por sua vez, foi instituído pelo Decreto nº 6.022, em 22 de janeiro de 2007. O SPED faz parte do Programa de Aceleração do Crescimento (PAC) e tem como objetivo promover a atuação integrada dos fiscos, padronizando e compartilhando informações contábeis

e fiscais, para tornar mais eficiente a identificação de ilícitos tributários. Assim como objetiva uniformizar as obrigações acessórias para os contribuintes, com a transmissão única de distintas obrigações acessórias de diferentes órgãos fiscalizadores. Redução de custo, simplificação e maior agilidade nesse processo são alguns dos benefícios desse sistema para o contribuinte. O SPED é composto por módulos, como a Escrituração Contábil Digital (ECD), Escrituração Fiscal Digital (EFD) e a Nota fiscal Eletrônica (NF-e).

Outro mecanismo importante à busca da redução da evasão fiscal refere-se a quebra do sigilo bancário. Através da Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001, art. 1º parágrafo 4º, incisos VII e VIII, a qual autoriza a quebra do sigilo das operações de instituições financeiras para apuração de ocorrência de ilícitos.

Art. 1º As instituições financeiras conservarão sigilo em suas operações ativas e passivas e serviços prestados. § 4º A quebra de sigilo poderá ser decretada, quando necessária para apuração de ocorrência de qualquer ilícito, em qualquer fase do inquérito ou do processo judicial, e especialmente nos seguintes crimes: VII – contra a ordem tributária e a previdência social; VIII – lavagem de dinheiro ou ocultação de bens, direitos e valores;

A possibilidade da quebra do sigilo bancário é um instrumento a mais nas mãos dos auditores fiscais para detecção de sonegação fiscal. Todavia, existem ainda grandes necessidades de mudanças para que ocorra um combate eficiente ao problema apontado. O aperfeiçoamento do sistema tributário é de suma importância.

Da mesma forma, espera-se que as propostas sugeridas para redução da sonegação fiscal sejam implantadas. Vejamos algumas propostas: Aumento da probabilidade de detecção do contribuinte; Aumento da penalidade imposta ao contribuinte que sonegar; Responsabilidade fiscal; Maior integração entre órgãos fiscalizadores; Melhor fiscalização do financiamento das campanhas políticas e Informar uma vez por ano à Receita Federal todas as operações feitas.

Aumentar a frequência de auditorias, tornando-as mais atuantes e regulares é de grande importância, apesar de elevar os gastos públicos. A maior

detecção de atos ilícitos reduz a propensão a sonegar, pois a probabilidade de ser flagrado é maior. Marcelo Littieri Siqueira e Francisco A. Ramos, (2005, *online*). É possível montar uma estratégia mais eficaz de auditoria, de modo que o aumento de probabilidade desta não seja a mesma para todos os contribuintes. Essa estratégia baseia-se em informações específicas do contribuinte, incluindo características observáveis que tenham correlação com a responsabilidade tributária real, levando em consideração que a relação da responsabilidade tributária do contribuinte e a média para contribuintes similares sejam uma variável para a auditoria.

Deoni Pellizzari (1990, p.132) faz referência à mesma necessidade, o combate mais implacável à sonegação, através de um corpo de auditores-fiscais bem preparados moral, jurídica e tecnicamente, atuando de forma regular, programada, sistemática, permanente e periódica.

Uma maior ocorrência de auditoria é forma de reduzir a propensão à sonegação. Clair Maria Hickmann e Evilásio da Silva Salvador (2006, p. 204) vão além e propõem que haja punição aos fraudadores mesmo com o pagamento de multas e parcelamento de multas. A justificativa é que a sonegação é crime, mas na verdade não é, pois quando o contribuinte que fraudou é multado, e paga o débito, extingue-se a punibilidade.

Para Dione Pellizzari (1990, p. 132) é necessário o governo investir na educação tributária da população, de modo que a legislação e as repercussões econômicas fiquem mais claras, para que o contribuinte saiba o quanto ele paga e o quanto realmente deveria pagar de tributos.

Hélio Silvio Ourém Campos (2010, *online*), compartilha da mesma proposta, mas de forma aprimorada. Ele alega que é direito do consumidor saber quanto paga de tributos, assim como deve saber se a empresa efetivamente recolhe os impostos devidos que estão inseridos no preço da mercadoria. A justificativa parte da possibilidade de a empresa efetuar consultas aos dados do consumidor, através de sites como SPC e Cadin.

Sendo assim, o consumidor da mesma forma deve ter um site para que

saiba se a empresa está em dia com suas obrigações. Outra sugestão, oferecida pelo autor, seria a possibilidade de um selo concedido pelo fisco para as empresas que cumprirem corretamente suas obrigações tributárias. A ideia central é que a população se conscientize do problema causado pela sonegação, a ponto de ser um fiscal exigindo a nota fiscal quando não for emitida, para ajudar combatê-la.

Hélio Silvio Ourém Campos (2010, *online*) sugere a criação de Conselhos de controle de atividades financeiras (COAFs) regionais, sob o argumento que sua composição é pequena para abranger todo o país. Para Clair Maria Hickmann e Evilásio da Silva Salvador (2006, p. 204) faz-se necessário o fortalecimento dos órgãos de fiscalização, como a Secretaria da Receita Federal, Banco Central do Brasil, Polícia Federal, e entre outros órgãos no qual têm o papel de fiscalizar a sonegação, a lavagem de dinheiro, a corrupção, etc.

Uma das propostas é que o Tribunal Superior Eleitoral, além de revelar os valores despendidos pelos candidatos em suas campanhas, como já é feito, deveria disponibilizar a origem dos valores, ou seja, disponibilizar os nomes das empresas e instituições que financiaram as campanhas eleitorais. Com essa medida, além de aumentar a probabilidade de auditoria nessas empresas, sendo assim reduziria a sonegação fiscal das empresas, reduzindo a corrupção, e conseqüentemente havendo uma melhora dos serviços públicos oferecidos, em decorrência das licitações sem vícios. (CAMPOS, 2010, *online*).

A declaração obrigatória é um dos itens de um pacote que a OCDE tenta emplacar pelo mundo no combate à sonegação, o Plano de Ação sobre Erosão da Base Tributária e Transferência de Lucros. Lançado em 2013, o BEPS, recomenda-se ao governo exigir dos contribuintes que divulguem os seus arranjos de planejamento fiscais agressivos. Diante disso buscar e criar regramento adequado e seguro para o tratamento da elisão fiscal abusiva, ou seja, do planejamento tributário ilícito. (SONEGOMETRO, 2016, *online*).

As propostas acima descritas para tentar a redução da sonegação fiscal, são apenas sugestões para obter uma evolução do sistema tributário brasileiro como um todo. A redução da sonegação, que conseqüentemente levaria a um aumento da

arrecadação tributária, poderia ser convertida em redução da carga tributária ou em maiores investimentos nas áreas que contribuam no desenvolvimento do país, como na área da educação. Deve-se levar em consideração que a redução da sonegação fiscal poderia apenas reduzir alguns dos problemas enfrentados no país, não sendo a solução de todos os problemas existentes.

Todavia, para as propostas serem implementadas é necessário que sejam aprovadas por pessoas que estão no poder e que tenham interesse para que o cenário não seja o mesmo. Ou seja, é necessário que as pessoas que possuem tal poder de fazer as modificações queiram que as mudanças ocorram efetivamente e não conduzam o sistema para o benefício próprio ou de poucos.

A presente pesquisa da página do Sonegômetro com os dados relacionados aos dados sonegados cuja estimativa ultrapassa a 430 Bilhões, a cada dia aumenta os valores, com isso a estimativa previa dos referidos valores ultrapassam, porém em pesquisas relacionados no devido site fazem a estimativa de chegar ao valor de 540 Bilhões para o ano de 2016. (SONEGOMETRO, 2016, *online*).

CONCLUSÃO

O presente trabalho monográfico buscou reunir elementos na doutrina e na legislação para discorrer acerca dos crimes praticados contra a tributação. Desta feita, resultou nas seguintes constatações discorridas nos três capítulos do presente trabalho. Discorrendo sobre o assunto, os crimes contra a ordem tributária, tratado neste trabalho bibliográfico, pode se levantar certas questões a serem discutidas a respeito de seus procedimentos. Tais como a obrigação tributária, bem como o conceito, as modalidades, a natureza jurídica e qual o fato gerador. No primeiro capítulo também buscou pesquisar as normas jurídicas e seus fundamentos que embasam este capítulo.

No segundo capítulo, buscou-se pesquisar os crimes contra a ordem tributária, e suas modalidades dentro da ceara administrativa, penal e tributária, citando seus conceitos, bem como também feita pesquisa sobre as controvérsias doutrinarias e jurisprudenciais acerca do assunto.

Já no terceiro capítulo, o objeto de pesquisa foi os meios de combate a sonegação, estes que são praticados frequentemente, com base nos fatores determinantes que motivaram a sonegação, assim finalizando com propostas para redução da sonegação.

Desta feita, a título de considerações finais, constata-se que muitos dos problemas do sistema tributário levam a sonegação fiscal. É com certa frequência que se verifica pelos meios de comunicação casos de elevação de sonegação fiscal no país. Trata-se de um problema de grande complexidade e de difícil mensuração,

e através da análise realizada neste trabalho é possível verificar que há um alto índice de sonegação, principalmente quando se trata das empresas brasileiras.

As motivações que levam o contribuinte a sonegar são as mais variadas, pode-se relacioná-las a todos os problemas existentes no sistema tributário brasileiro, como a pesada carga tributária em descompasso com os serviços prestados à sociedade pelo Estado. O sentimento de má administração, com altos gastos e aplicações inadequadas dos recursos arrecadados; a falta de equidade, a má distribuição de renda, complexidade do sistema, entre outros.

A insatisfação do contribuinte com o sistema tributário e com a falta de contrapartida é uma grande motivação para os contribuintes assalariados sonegarem. Porém, só sonega quem tem chances para sonegar. Os assalariados têm poucas chances de sonegação em relação às possibilidades das empresas. Estas sonegam das mais variadas formas, como pela não emissão ou emissão de menor valor de nota fiscal na venda, o pagamento de parte dos salários dos funcionários por fora, doações irregulares, adulteração de guias de recolhimentos, falta de contabilização da receita decorrente do recolhimento de créditos anteriormente dados como incobráveis, entre outras formas. Entre os impostos mais sonegação estão o INSS, ICMS, Imposto de Renda e ISS.

Este trabalho procurou mostrar as deficiências do sistema tributário brasileiro, com ênfase no problema da sonegação fiscal, cujo foco estava na sonegação das empresas brasileiras, e seus determinantes. Trata-se de um tema de interesse de toda população, por influenciar diretamente nos rendimentos de cada brasileiro. Mas, dentro desse assunto, existem outros que poderiam complementar o conhecimento sobre a sonegação fiscal e possibilitar uma cobrança mais efetiva da população frente aos seus direitos, como serviços de qualidade.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 11ª edição. – São Paulo. Editora Saraiva, 2005.

_____ Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 18ª ed. São Paulo: Saraiva 2012.

ANDREUCCI, Antônio Ricardo. **Legislação Penal Especial**. 7ª ed. São Paulo: Saraiva 2010.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 8ª ed. Rio de Janeiro: Forense 1976.

BLANCO, André Almeida. **Resumo Jurídico de Direito Tributário**. Vol. 12. São Paulo: Quartier Latin 2002.

BRASIL. **Constituição da República de 1988**. Art. 5º, XXXIX. 13ª ed. São Paulo. Saraiva 2015.

CAMPOS, Hélio Silvío Ourém. A sonegação fiscal e a impunidade no Brasil. **Biblioteca Digital Jurídica – STJ**, 2010. Disponível em: <<http://bdjur.stj.jus.br/dspace/handle/2011/31272>>. Acesso em: 28 setembro 2016.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Direito penal tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 19ª edição. São Paulo: Saraiva, 2007.

CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário**. 14ª ed. São Paulo. Atlas, 2002.

CORRÊA, Antônio. **Dos crimes contra a ordem tributária**. Comentários a lei n. 8.137, de 27-12-1990. 2ª ed. – São Paulo: Saraiva 1996.

COSTA JÚNIOR, Paulo. **Infrações Tributárias e Delitos Fiscais**. 4 ed. São Paulo: Saraiva 2000.

FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**. 2ª edição. São Paulo: Noeses 2009.

HICKMANN, Clair Maria; SALVADOR, Evilásio da Silva (Coord.). **10 Anos de derrama**: a distribuição da carga tributária no Brasil. Brasília: UNAFISCO SINDICAL 2006.

IBPT – Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário. Estudos do IBPT: **Estudo sobre sonegação fiscal das empresas brasileiras**. Curitiba, 05 mar. 2009. Disponível em: < http://www.ibpt.com.br/img/_publicacao/13649/175.pdf>. Acesso em: 02 outubro 2016.

IVO, Gabriel. **Norma jurídica – produção e controle**. São Paulo: Noeses, 2006.

KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. 2ª edição. São Paulo: Martins Fontes, 1987.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 28. ed. São Paulo: Malheiros. 2007.

_____ Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 29ª ed. Revista, atualizada e ampliada. Malheiros Editores LTDA 2008.

_____ Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 35ª ed. revista, atualizada e ampliada. Malheiros Editores LTDA 2014.

MOUSSALLEM, Tárk Moysés. **Fontes do direito tributário**. 2ª edição. São Paulo: Noeses, 2006.

MORAES, Alexandre de (Org.). **Constituição da República Federativa do Brasil**: de 5 de outubro de 1988. 32. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

NACIONAL. **Código Tributário**. 13ª ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

OCDE. Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico. **Estatística de A a Z**. Disponível em: <http://www.oecd.org/document/0,3746,en_2649_201185_46462759_1_1_1_1,00.html>. Acesso em 19 setembro 2016.

PELLIZZARI, Deoni. **A grande farsa da tributação e da sonegação**. Petrópolis: Vozes, 1990.

PINTO, Francisco Roberto. **Evasão fiscal e estratégia empresarial: a percepção dos empresários brasileiros**. 2008. 268 f. Dissertação (Doutorado em Gestão de Empresas Ramo e Especialidade: Estratégia e Comportamento Organizacional) – Faculdade de Economia, Universidade de Coimbra, Coimbra, 2008. Disponível em: <<http://www.robertopinto.com/pdf/coimbra.pdf>>. Acesso em: 18 setembro 2011.

Receita Federal. **Lei das microempresas e das empresas de pequeno porte SIMPLES**. Lei 9.317, de 05 de dezembro de 1996. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Leis/Ant2001/lei931796.htm>>. Acesso em: 28 setembro 2016.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 6ª ed. São Paulo: Saraiva 2014.
SIQUEIRA, Marcelo Lettieri; RAMOS, Francisco S. A Economia da Sonegação: teorias e evidências empíricas. **Revista de Economia Contemporânea**, Rio de Janeiro, vol. 9 nº3 Set./Dec. 2005. ISSN 1415-9848. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S141598482005000300004&script=sci_arttext>. Acesso em: 25 setembro 2016.

SONEGÔMENTRO. **Quanto custa o Brasil**. <http://www.quantocustaobrasil.com.br/artigos/sonegacao-no-brasil-uma-estimativa-do-desvio-da-arrecadacao-do-exercicio-de-2015>. Acesso em outubro de 2016.

VILANOVA, Lourival. **Causalidade e relação no direito**. 5ª edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.