

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE JUIZ DE FORA
FACULDADE DE DIREITO
MARCOS VINÍCIUS ASSUNÇÃO TEIXEIRA**

CRIME DE SONEGAÇÃO FISCAL: impactos para o Estado brasileiro

**Juiz de Fora
2020**

MARCOS VINÍCIUS ASSUNÇÃO TEIXEIRA

CRIME DE SONEGAÇÃO FISCAL: impactos para o Estado brasileiro

Artigo apresentado à Faculdade de Direito da Universidade Federal de Juiz de Fora, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel na área de concentração Direito Tributário sob orientação do Prof.(a) Dra. Elizabete Rosa de Mello.

**Juiz de Fora
2020**

FOLHA DE APROVAÇÃO

MARCOS VINÍCIUS ASSUNÇÃO TEIXEIRA

CRIME DE SONEGAÇÃO FISCAL: impactos para o Estado brasileiro

Artigo apresentado à Faculdade de Direito da Universidade Federal de Juiz de Fora, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel na área de concentração Direito Tributário submetido à Banca Examinadora composta pelos membros:

Orientadora: Professora Doutora Elizabete Rosa de Mello
Faculdade de Direito da Universidade Federal de Juiz de Fora - UFJF

Professor Mestre Rodrigo Costa Yehia Castro
Faculdade de Direito da Universidade Federal de Juiz de Fora - UFJF

Mestranda Paolla Jenevain Braga
Faculdade de Direito da Universidade Federal de Juiz de Fora - UFJF

PARECER DA BANCA

APROVADO

REPROVADO

Juiz de Fora, 2020.

CRIME DE SONEGAÇÃO FISCAL: impactos para o Estado brasileiro

Marcos Vinícius Assunção Teixeira¹

RESUMO

O presente artigo científico aborda de maneira crítica o crime de sonegação fiscal e seus impactos no Estado brasileiro. Por meio da metodologia bibliográfica crítico dialética e sob a égide do neoconstitucionalismo, serão analisados o conceito de sonegação fiscal, a influência da carga tributária no comportamento do contribuinte, bem como os impactos provocados nos cofres públicos pelo crime de sonegação fiscal e, também, foi realizado um estudo comparado países como Alemanha e Estados Unidos da América, buscando-se retirar exemplos para o aperfeiçoamento do fisco nacional. O resultado deste artigo foi no sentido de verificar a necessidade de ampliação da fiscalização, bem como uma punição mais rígida para os infratores, para que assim, se reduza o crime de sonegação fiscal, sendo a atuação do ente da Federação nesse sentido de grande importância.

Palavras-chave: Crime de sonegação fiscal. Carga Tributária. Impactos para o Estado. Sistema Tributário brasileiro. Tributos.

ABSTRACT

This scientific article critically addresses the crime of tax evasion and its impacts on the Brazilian state. Through the dialectical critical bibliographic methodology and under the aegis of neoconstitutionalism, the concept of tax evasion, the influence of the tax burden on taxpayer behavior, as well as the impacts caused in the public coffers by the crime of tax evasion will also be analyzed. A study was carried out comparing countries such as Germany and the United States of America, seeking to remove examples for the improvement of national tax authorities. The result of this article was to verify the need to expand the inspection, as well as a stricter punishment for the offenders, so that the crime of tax evasion is reduced, the role of the Federation entity in this sense being of great importance.

Keywords: Tax evasion crime. Tax Burden. Impacts for the State. Brazilian Tax System. Taxes.

¹ Graduando em Direito pela Universidade Federal de Juiz de Fora.

SUMÁRIO: 1 INTRODUÇÃO. 2 CONCEITO DE SONEGAÇÃO FISCAL: DIFERENÇAS ENTRE EVASÃO E ELISÃO FISCAL. 3 INFLUÊNCIA DA CARGA TRIBUTÁRIA NO COMPORTAMENTO DO CONTRIBUINTE. 4 IMPACTO DA SONEGAÇÃO FISCAL NOS COFRES PÚBLICOS. 5 SONEGAÇÃO FISCAL NO DIREITO COMPARADO. 5.1. O exemplo da Alemanha. 5.2. O exemplo dos Estados Unidos da América. 6 O FISCO COMO AGENTE PARA O COMBATE DA SONEGAÇÃO FISCAL. 7 CONCLUSÃO. REFERÊNCIAS.

1 INTRODUÇÃO

A sonegação fiscal se apresenta como um grave problema no nosso país, acarretando um grande prejuízo para os cofres públicos e, conseqüentemente, perda de investimento por parte do Estado. Assim, este artigo prontificou-se a entender e analisar as razões de o contribuinte sonegar, para que, dessa forma, se possa traçar soluções que consigam reduzir o crime de sonegação fiscal.

Adotou-se a metodologia bibliográfica crítico dialética, uma vez que o artigo não se limitou a copilar a legislação, doutrina e a jurisprudência, foi além disso, apresentou críticas e propostas de melhoria.

A respeito do marco teórico, optou-se pelo neoconstitucionalismo, visto que o crime de sonegação fiscal será analisado conforme os princípios e regras emanados da Constituição Federal (BRASIL, 1988).

Primeiramente será analisado o conceito de sonegação fiscal, bem como a diferença desta para o mecanismo de elisão fiscal. Em seguida será analisada a influência da carga tributária no comportamento do contribuinte, bem como outros fatores que levam este a sonegar os tributos devidos, a fim de que se entenda o motivo de a sonegação apresentar índices tão elevados no nosso país.

Posteriormente irá se demonstrar o impacto do crime de sonegação fiscal nos cofres públicos, buscando-se expor as estimativas de valores perdidos pelo Estado, bem como a perda de investimento que tal prejuízo representa.

Depois serão abordadas as atuações do fisco de países como Alemanha e Estados Unidos da América, a fim de que se retire exemplos que visem ajudar nosso fisco aperfeiçoar seu desempenho no combate ao crime de sonegação.

Por fim, serão apresentadas propostas que possam, de alguma maneira, reduzir os valores sonegados pelo contribuinte brasileiro, dando ênfase para a atuação do fisco, uma vez que este se apresenta como principal meio para o combate ao crime de sonegação.

Dessa forma, dada a importância da arrecadação para a promoção de ações que garantam uma qualidade de vida decente para a população, a sonegação fiscal se mostra um tema de extrema relevância.

2 CONCEITO DE SONEGAÇÃO FISCAL: DIFERENÇAS ENTRE EVASÃO E ELISÃO FISCAL

A economia no pagamento de tributos pode-se dar de duas maneiras, quais sejam, pela evasão e pela elisão fiscal. Conceituar tais termos, no entanto, se mostra uma tarefa não tão simples, havendo dissonâncias na doutrina, que partem desde a semântica até a licitude de tais atos.

Para a definição de elisão e evasão, é imprescindível a definição do fato gerador, sendo este um dos elementos objetivos do tributo. O marco temporal do fato gerador determinará a licitude ou não do ato praticado, bem como se este será uma elisão ou evasão fiscal. Assim, o fato gerador pode ser definido como, a situação abstrata descrita na lei, que quando concretizada, enseja o nascimento da obrigação tributária (HARADA, 2017, p. 445). O CTN, apesar de não conceituar fato gerador, informa quando este irá surgir, tanto na obrigação tributária principal, quanto na obrigação tributária acessória, nos artigos 114 e 115.

Partindo para os conceitos de elisão e evasão fiscal, pode-se encontrar diversas definições diferentes na doutrina tributarista. Rubens Gomes de Sousa (1975, p. 216), utiliza-se das terminologias “fraude fiscal” e “evasão”. O autor distingue tais práticas, partindo de seu fato gerador, onde caso a tentativa de economia no pagamento de tributos tenha ocorrido antes deste, estaremos diante de uma evasão, do contrário falar-se-á em fraude fiscal. Este autor introduz no ordenamento pátrio o critério objetivo do marco temporal do fato gerador.

Alberto Sampaio Dória por sua vez, trata de evasão e fraude para condutas ilícitas e elisão ou economia fiscal para as condutas lícitas, diferenciando tais condutas por meio do marco temporal do fato gerador, bem como os modos de realização destas (DÓRIA, 1971). Portanto, enquanto a elisão visa a economia de tributos utilizando-se de formas lícitas para tal, optando-se por meios menos onerosos dentro dos limites da lei, a evasão utiliza-se de meios fraudulentos, como a falsificação de documentos, visando não arcar com as obrigações tributárias da forma correta.

Já Heleno Taveira Tôrres (2003, p. 174) apresenta três denominações diferentes: elusão, elisão e evasão. A elusão é a utilização de atos lícitos, se considerados isoladamente, mas sem causa, simulados em fraude à lei, visando a economia de tributos. A elisão é a

mesma economia de tributos visada na elusão, contudo nesta não haveria a violação de dispositivos legais, direta ou indiretamente. Por fim, a evasão é o comportamento voluntário e doloso, por parte do contribuinte, a fim de se eximir do pagamento de tributos devidos.

Ricardo Lobo Torres (2012, p. 8) trata de evasão lícita e ilícita, partindo da ocorrência do fato gerador e elisão lícita e ilícita (planejamento fiscal abusivo). Assim, a licitude de tais práticas estará relacionada ao momento da ocorrência do fato gerador. Se antes da ocorrência do fato gerador, teremos a evasão lícita ou então a elisão, podendo ser lícita ou ilícita. Ocorrendo após ao fato gerador, teremos a evasão ilícita, ou seja, a sonegação fiscal ou a fraude (TORRES, 2011, p. 248).

Nesse sentido, a evasão lícita será aquela prática realizada para a economia do imposto, ao se evitar a ocorrência do ato ou do fato jurídico. Ricardo Lobo Torres (2012, p. 8) cita o clássico exemplo de se evitar o ato de fumar para não pagar o ICMS ou o IPI.

A elisão, por sua vez, será lícita quando se fizer uma interpretação da legislação tributária, buscando-se brechas que possam propiciar uma economia no pagamento de tributos. Será abusiva ou ilícita quando a prática se der por meio de uma forma jurídica que não se subsume na descrição abstrata da lei ou no seu espírito.

Buscando experiências no direito comparado, pode-se observar duas formas de detecção da elisão abusiva. A primeira, dos EUA, nomeada de *business purpose test*, invalida os negócios jurídicos produzidos contra o Fisco que objetivem somente a obtenção da economia do tributo. Já na Alemanha, tem-se o *teste de proporcionalidade*, que irá considerar abuso quando a forma escolhida for inadequada, o que implicará em uma vantagem não prevista em lei, sem que o contribuinte comprove o fundamento não tributário da escolha (TORRES, 2012, p. 9).

Por fim, a evasão ilícita, será aquela praticada após o fato gerador, objetivando o não pagamento dos tributos devidos. Não haverá qualquer modificação da estrutura da obrigação ou na responsabilidade do contribuinte. A evasão ilícita abarca as práticas de sonegação, simulação e de fraude contra a lei. Assim, a sonegação será a ocultação de rendimentos, que implicará em menor pagamento de tributos. A fraude corresponderá a atos que alterem ou falsifiquem documentos para esquivar-se do pagamento dos tributos devidos. E por fim, a dissimulação poderá ser absoluta, quando se fingir o que não existe, ou relativa (dissimulada) quando sob o ato praticado subsiste outro negócio oculto (MOREIRA, 2010).

Partindo para a análise do tema do trabalho em tela após os conceitos tratados, o crime de sonegação fiscal, que configura uma prática de evasão ilícita, é regulado pela Lei nº 8.137 (BRASIL, 1990), que define os crimes contra a ordem tributária. Esta lei trata tanto de crimes materiais de resultado, que não comportam tentativa, como também de crimes

plurissubsistentes, que comportam tentativa, alterando a lei anterior que regulava a matéria (Lei n. 4.7291/64), onde os crimes eram de mera conduta, sendo irrelevante o resultado (HARADA, 2017, p. 477). Como assevera Luciano Amaro, tal Lei 8.137/90, ampliou a disciplina penal no âmbito dos crimes tributários, alargando o rol de fatos típicos. Dessa forma, o crime é caracterizado pela supressão ou redução de tributos mediante práticas artificiosas (AMARO, 2006, p. 465).

Em relação ao rol de condutas contidas na Lei nº 8.137/90 (BRASIL, 1990), pode-se citar, a título de exemplo, as seguintes:

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, (BRASIL, 1990).

Cabe ressaltar que a consumação do crime referido depende do exaurimento da instância administrativa, ou seja, da constituição do crédito tributário, conforme entendimento do STF (HC 81.611/DF; HC 97.854/RJ – abaixo transcrito), sem a qual não há que se tratar de crime, conforme se observa da Súmula Vinculante nº 24: “Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, prevista no art. 1º, incisos I a IV, da Lei nº 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo” (BRASIL, 2014, p. 1.942).

Ementa: HABEAS CORPUS CONTRA INDEFERIMENTO DE LIMINAR NO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. CRIME DE SONEGAÇÃO FISCAL. CONSTITUIÇÃO DEFINITIVA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO APÓS O RECEBIMENTO DA DENÚNCIA. VÍCIO INSANÁVEL. ORDEM CONCEDIDA. 1. A Súmula Vinculante 24 estabelece que “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”. 2. Instaurada a persecução penal em momento anterior ao lançamento definitivo do débito tributário, não há como deixar de reconhecer a falta de justa causa para a ação penal. 3. Circunstância que a jurisprudência majoritária do Supremo Tribunal Federal tem como “vício processual que não é passível de convalidação” (HC 100.333, Rel. Min. Ayres Britto, Segunda Turma). Precedentes: HC 97.118, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Primeira Turma; HC 105.197, Rel. Min. Ayres Britto. 4. Superação da Súmula 691/STF. 5. Ordem concedida, ratificada a liminar deferida, para

anular o processo-crime instaurado contra o paciente. (HC 97853 / RJ – RIO DE JANEIRO. Rel. Acórdão Min. ROBERTO BARROSO. Julgamento: 11/03/2014. Órgão Julgador: Primeira Turma do STF), (BRASIL, 2014, não paginado).

Assim, a elisão fiscal se apresenta como forma de economia fiscal nos limites da lei, enquanto a evasão se apresenta como a economia fiscal fora desses limites, utilizando-se de meios ilegais para tal. No conceito de evasão se localiza o crime de sonegação fiscal, além de outras práticas, como por exemplo a fraude a documentos. O crime de sonegação fiscal, como analisado, se constitui como a supressão ou redução de tributos mediante práticas artificiosas.

3 INFLUÊNCIA DA CARGA TRIBUTÁRIA NO COMPORTAMENTO DO CONTRIBUINTE

Ao se analisar as razões de o contribuinte sonegar, é de extrema importância a consideração de diversos fatores. Conforme estudo de ENGEL e HINES Jr (2000), quando há uma elevada carga tributária e uma baixa probabilidade de detecção, é economicamente racional para pessoas físicas e jurídicas sonegarem. Ademais, segundo SLEMORD (2002), o tamanho do governo influi diretamente no comportamento da população, onde, com o crescimento do Estado, temos também o da carga tributária, tornando-se mais toleráveis com isso as tentativas de burlar a contribuição.

Fatores de ordem subjetivas também podem ser analisados, como por exemplo, nos países de origem nórdica, que o pagamento de tributos se mostra como um fator de orgulho, mesmo com altas cargas tributárias. Além disso, faz importante lembrar que a atividade informal é um fator de destaque na análise da sonegação fiscal, uma vez que tais atividades não arcam com a contribuição de forma correta, e em países subdesenvolvidos como o Brasil, representam uma parcela significativa da mão de obra trabalhista. Dessa forma, o trabalho informal legal representa todas as atividades que não foram declaradas devido a sonegação de algum imposto devido e que não cumprem a legislação trabalhista da forma correta (HIRANO, 2006), aumentando dessa forma os valores sonegados aos cofres públicos. Contudo, apesar de a atividade informal ser um fator a se considerar, os grandes valores sonegados não se alocam em tal setor.

No âmbito empresarial, segundo estudo do Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT), apresentado em 2017, o faturamento anual não declarado das empresas brasileiras gira em torno de R\$ 2,17 trilhões de reais por ano, com cerca de R\$ 390 bilhões de reais sonegados, onde temos os principais indícios de sonegação nas empresas de pequeno

porte (49%), que apresentam mais dificuldades para arcar com suas obrigações. As justificativas recaem na carga tributária e na complexidade do sistema tributário brasileiro.

Em relação à carga tributária é de suma importância lembrar que a brasileira não se mostra entre as mais altas do mundo, girando em torno de 33%. Em comparação, segundo estudo publicado pela União Europeia (COMISSÃO DAS COMUNIDADES EUROPEIAS, 2020, p.27), países como Bélgica (53,7%), Áustria (50%), Portugal (49%) e Suécia (56,6%) apresentaram uma carga maior no ano de 2012. No entanto, em artigo publicado pelo grupo internacional Tax Justice Network (2011), com base em dados do Banco Mundial de 2011, o Brasil só perdeu para a Rússia em evasão de tributos, chegando o valor a 13,4% do PIB brasileiro, enquanto outros países da América Latina como Argentina (6,5%) e México (2,4%) apresentaram valores significativamente mais baixos.

Nesse contexto, quais seriam as razões para o contribuinte sonegar? Olhando para o contexto social e político brasileiro, em relação às pessoas físicas, o principal indicador se encontra na falta de retorno do tributo pago. Na comunidade empresarial, fatores como a carga tributária e o difícil e complexo sistema tributário nacional, se apresentam como os principais empecilhos à contribuição. Aliado a isso, há ainda o problema na fiscalização e os recorrentes programas de refinanciamento das dívidas e a extinção da punibilidade caso a dívida tributária seja paga a qualquer momento. É evidente que tais fatores, se não acabam por influenciar a sonegação, no mínimo retiram do contribuinte a prioridade de arcar com as obrigações tributárias.

Dessa forma, é perceptível que o cenário brasileiro ajuda muito para que a sonegação ocorra, sendo o principal fator a impunidade. A possibilidade de refinanciamento das dívidas, que a priori seria um ótimo programa, acaba por fomentar o não pagamento de impostos, junto da possibilidade de se extinguir a punibilidade com o pagamento do débito cria-se o cenário perfeito para o inadimplemento e a sonegação dos tributos. Cumpre-se destacar, nesse contexto, que a atuação do fisco, que ainda se mostra incipiente, vem melhorando com o decorrer dos anos. Segundo o estudo do IBPT (INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO E TRIBUTAÇÃO, 2017), em 2017 foram emitidos R\$ 304,4 bilhões de reais em autos de infração e em relação ao ano 2002, onde o índice de sonegação fiscal das empresas girava em torno de 32%, chegou a recuar para 17% no ano 2017.

Desse modo, conclui-se que a carga tributária brasileira, apesar de não ser a mais alta, se comparada com diversos países, influencia muito o comportamento do contribuinte, dado a realidade social brasileira. Conforme o estudo apresentado pelo IBPT, a sonegação fiscal das empresas brasileiras gera um prejuízo de R\$ 390 bilhões por ano aos cofres públicos, conforme citado neste item. Assim, é importante que se faça mudanças na carga tributária,

bem como nas obrigações tributárias acessórias, para que dessa forma se diminuam os altos valores sonegados.

4 IMPACTO DA SONEGAÇÃO FISCAL NOS COFRES PÚBLICOS

Os valores sonegados no Brasil somam grandes quantias, o que representa uma perda de investimento muito grande. Segundo estudo do SINPROFAZ, em 2018, os valores estimados que foram evadidos pelos contribuintes chegaram a uma quantia de R\$524,9 bilhões, cerca de 23,1% da arrecadação tributária ou 7,7% do PIB brasileiro. Tal valor representa um acréscimo de R\$29,2 bilhões ao ano de 2017.

Em outro estudo, realizado pela FIESP em 2010, foram abordados os valores perdidos pela corrupção, tema de destaque nacional, que chegam a somar cerca de R\$69 bilhões anuais. Fazendo uma comparação com os valores perdidos para o crime de sonegação, estes representam sete vezes mais do que os da corrupção. Dessa forma, faz-se mais do que importante uma atenção especial voltada para o crime de sonegação, visto a voluptuosa perda que tal prática representa para o erário brasileiro, onde os valores perdidos pela arrecadação só fazem crescer de ano em ano.

Destarte, pode-se inferir que essa perda de arrecadação implicará diretamente nas políticas públicas, uma vez que se arrecadará um valor menor do que se poderia e conseqüentemente os valores investidos pelo governo serão menores. Analisando a Lei de Diretrizes Orçamentárias de 2021, os valores destinados ao Fundo de Desenvolvimento Da Educação Básica e Valorização dos Profissionais da Educação (FUNDEB), o principal financiamento do ensino básico do país, terá um investimento de R\$934 milhões (BRASIL, 2020). Nesse cenário, os valores perdidos para a sonegação seriam suficientes para arcar com uma parcela significativa de tal programa.

Ademais, é importante destacar que o crime de sonegação fiscal também representa um sério desequilíbrio na concorrência do setor privado. Empresas que cometem crimes contra ordem tributária acabam por ganhar uma enorme vantagem em relação aquelas que cumprem corretamente seus deveres com o fisco. A partir dos valores sonegados, tais empresas podem repassar a economia obtida ao não se pagar os tributos para seus clientes, oferecendo serviços ou produtos mais baratos, tornando a competição para os que não sonegam demasiadamente difícil (FERRARI E GUERRA, 2011).

Nesse contexto, a atuação do fisco é de extrema importância, atuando na persecução de mercadorias e quantias que violam de alguma maneira a legislação tributária. Assim, pode-se citar por exemplo uma operação da Receita Federal, que neste ano de 2021

apreendeu 300 toneladas de mercadorias com indícios de fraude no Estado de São Paulo (GOVERNO FEDERAL, 2021).

Outro exemplo que pode ser citado é o da Operação Lava Jato, que teve início em março de 2014 e veio para apurar e punir os desvios oriundos de esquemas de corrupção na Petrobras, ganhando destaque mundial pela relevância e valores envolvidos, tendo como responsável o Ministério Público Federal (MPF). Nesta operação foram repatriados mais de R\$ 4 bilhões por meio de acordos de colaboração premiada, acordos de leniência, termo de ajustamento de conduta (TAC) e renúncias voluntárias de réus ou condenados, já efetivamente restituídos. Segundo o MPF, esses valores já foram repassados a entidades públicas: sendo R\$ 416 milhões destinados aos cofres da União, R\$ 570 milhões para subsidiar a redução dos pedágios no Paraná administrados por duas concessionárias e mais de R\$ 3 bilhões devolvidos à Petrobras (BRASIL, 2019).

Pode-se perceber então, a primazia da arrecadação para a efetivação de políticas públicas. Sacha Calmon Navarro Coelho exprime a finalidade do tributo de forma excepcional, quando diz: “[...] Chega a ser truísmo dizer que os tributos têm finalidade. Todos, sem exceção, possuem uma finalidade. [...] Todos os tributos são pagos para satisfazer às necessidades do Estado (e, por extensão do povo)”, (COELHO, 2005, p. 474).

No mesmo sentido, assevera Salette Boff e Ricardo Torques, “O Estado brasileiro, assim como a maioria das nações ocidentais, apresenta-se como Estado Fiscal, cujas necessidades financeiras são essencialmente cobertas por tributos” (2011, p. 4).

Cumpre lembrar que ao pagador honesto, a Secretaria da Receita Federal do Brasil possui uma plataforma eletrônica onde é possível averiguar o destino das contribuições pagas, na esfera federal. Temos parte desse valor destinado a programas de transferência de renda e de estímulo à cidadania (Bolsa Família, por exemplo). Outra parte é direcionada a programas de geração de empregos e inclusão social, como habitação popular. E por fim, o restante é aplicado em obras públicas, fomento científico e cultural, incentivos à segurança pública, etc.

Dessa forma, pode-se constatar a fundamentalidade do tributo para a efetivação de um Estado justo, que consiga promover o bem-estar de sua população, efetivando assim o máximo possível dos direitos fundamentais. Assim, há de se evitar um déficit R\$ 524,9 bilhões por ano, que representa um enorme prejuízo para o Estado brasileiro. Tal valor corresponde a 23,1% do valor arrecadado, ou 7,7% do PIB, significando uma enorme perda de investimento. Nesse contexto, é urgente a necessidade de se apresentar soluções para que a sonegação fiscal não chegue a números tão altos, seja por meio de fiscalização e punição mais rígidas ou mudanças na legislação tributária.

5 SONEGAÇÃO FISCAL NO DIREITO COMPARADO

Jean Rivero (1995) aponta o direito comparado como um caminho para a descoberta do próprio direito nacional. Nesse contexto, pautando-se na atuação das autoridades fiscais de nações que apresentem um bom desempenho, há de se buscar soluções que importem em aprimoramento do fisco, bem como formas de atuar na prevenção do crime de sonegação fiscal, almejando dessa forma reduzir o número de contribuintes que não cumprem com suas obrigações tributárias corretamente.

5.1 O exemplo da Alemanha

Os valores do crime de sonegação fiscal na Alemanha representam um montante bem menor do que os da realidade brasileira. Segundo dados publicados pelo Federal Ministry of Finance alemão, no ano de 2017, os valores evadidos no país germanico totalizaram €1,21 bilhão. Segundo tais dados, foram emitidas 7.879 sentenças e ordens de penalidade para os infratores da legislação tributária de tal país (FEDERAL MINISTRY OF FINANCE, 2017).

O crime de sonegação fiscal no Estado alemão é regulado pelo artigo 370 do Código Fiscal Alemão, apresentando uma grande similaridade com a Lei 8.137/90 (BRASIL, 1990), que regula os crimes contra ordem tributária no nosso país. Tal dispositivo legal assim dispoem:

(1) Mit Freiheitsstrafe bis zu fünf Jahren oder mit Geldstrafe wird bestraft, wer

1. den Finanzbehörden oder anderen Behörden über steuerlich erhebliche Tatsachen unrichtige oder unvollständige Angaben macht,
2. die Finanzbehörden pflichtwidrig über steuerlich erhebliche Tatsachen in Unkenntnis lässt oder
3. pflichtwidrig die Verwendung von Steuerzeichen oder Steuerstemplern unterlässt und dadurch Steuern verkürzt oder für sich oder einen anderen nicht gerechtfertigte Steuervorteile erlangt², (ALEMANHA, 1975).

² “Com pena de prisão até cinco anos ou com multa será punido quem

1. fornece às autoridades fiscais ou outras autoridades informações incorretas ou incompletas sobre fatos fiscais relevantes,

2. ao contrário do seu dever, omitir às autoridades fiscais fatos fiscais relevantes ou

3. deixar de usar caracteres fiscais ou selos fiscais em violação do dever

E, assim, reduzir o tributo ou obter para si próprio ou para outrem benefícios fiscais injustificados” (tradução do autor deste artigo).

Analisando a atuação do fisco alemão, segundo os dados publicados pelo Federal Ministry of Finance, no ano de 2017 foram emitidos 3.255 autos de infração e 5.032 processos de multa administrativa, totalizando um valor de € 168,4 milhões (FEDERAL MINISTRY OF FINANCE, 2017). Analisando os dados do estudo publicado pelo IBPT, sobre a sonegação fiscal nas empresas brasileiras, no Brasil foram lavrados incríveis 665.056 autos de infração pelo fisco brasileiro, representando um montante de R\$ 304 bilhões (IBPT, 2017).

A partir dos dados expostos, pode-se perceber a discrepância no comportamento do contribuinte alemão e do contribuinte brasileiro. O número de procedimentos e o valor dos autos de infração e multas não chegam a ter um mínimo de afinidade, mostrando que a sonegação fiscal no Brasil se mostra um fator estrutural. Assim, enquanto a sonegação fiscal na Alemanha se apresenta como exceção, chegando a um total de € 168,4 milhões em multas decorrentes de infrações, o Brasil apresentou um total de R\$ 304 bilhões. Mesmo levando-se em consideração a proporção territorial de tais países, o comportamento dos contribuintes de cada nação se mostra muito diferente.

Assim, retornamos ao fator da punibilidade para quem pratica tais condutas, as legislações que cuidam da punição de tais crimes em ambos os países apresentam grande similaridade, contudo, na Alemanha se aplica com maior rigor. Segundo o mesmo estudo publicado pelo Federal Ministry of Finance, no ano de 2017 foram proferidas penas de prisão no valor de 1.586 anos, além das multas que já foram abordadas (FEDERAL MINISTRY OF FINANCE, 2017).

Dessa forma, o contribuinte alemão tem motivos para temer o fisco, uma vez que a aplicação das sanções para quem não cumpre com suas obrigações tributárias se faz com uma investigação intensa, aliada a uma punição firme.

5.2 O exemplo dos Estados Unidos da América

No mesmo contexto alemão, o crime de sonegação fiscal nos Estados Unidos da América (EUA) apresenta valores muito reduzidos se comparado ao Brasil. Segundo dados publicados pelo órgão responsável pela administração tributária nos EUA, o INTERNAL REVENUE SERVICE (IRS), em 2017 foram identificados \$2,5 bilhões em fraudes fiscais. Segundo o órgão de governo americano, foram executados 1.642 mandados de prisão em decorrência de tais fraudes (INTERNAL REVENUE SERVICE, 2017).

Uma das principais ferramentas utilizada no combate à fraude fiscal nos EUA diz respeito ao *Whistleblower - Informant Award Program*³. Este programa tem como coordenador o IRS, que premia o denunciante cujas informações resultarem em tributação adicional, penalidades e outros montantes que deveriam ter sido recolhidos pelo sujeito passivo da relação jurídica tributária. Dessa forma, ao denunciar um contribuinte que está violando normas do fisco, é garantido uma bonificação, que será de 15% (quinze por cento) a 30% (trinta por cento) do total arrecadado com a denúncia (ABREU, 2016).

Assim, é evidente que o rigor norte-americano contribuiu para que o contribuinte tenha receio em sonegar. O IRS, órgão administrativo responsável pela arrecadação nos EUA apresenta grandes poderes para uma fiscalização e punição eficientes, seja por meio do processo administrativo utilizado para recuperação dos impostos não pagos, ou programas, como o “*Whistleblower*”, que se apresenta como uma forma de incentivo à denúncia de sonegadores. Tais fatores contribuem para um nível de fraude baixo, podendo servir de exemplos para o Brasil, a fim de que se melhore a atuação do fisco pátrio.

6 O FISCO COMO AGENTE PARA O COMBATE DO CRIME SONEGAÇÃO FISCAL

Como pode-se perceber, a sonegação fiscal se apresenta como um grave problema para o Estado brasileiro, importando dessa forma graves prejuízos na arrecadação do fisco. Portanto, é necessário seu combate, visando o menor prejuízo possível.

Nesse cenário, o primeiro passo para um combate eficaz à sonegação fiscal se faz por meio da integração de órgãos fiscalizadores, promovendo o cruzamento de dados, a fim de que se tenha uma melhor fiscalização dos contribuintes sonegadores. Assim, pode-se citar órgãos do aparelho Estatal que integram tal rol de fiscalização, como o Cadastro Sincronizado Nacional (Cadsinc), o Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), o Conselho de Controle de Atividades Financeiras (COAF).

Ademais, faz-se necessária a melhoria de diversos pontos abordados durante este artigo. Em primeiro lugar há a necessidade de se aumentar a fiscalização, promovendo-se mais auditorias, para que dessa forma a possibilidade maior de punição ao contribuinte o induza a não contribuir de forma errônea.

Outro ponto é em relação a punição de quem sonega. Nesse quesito, é importante tornar as punições mais rígidas, seja na esfera administrativa ou em último caso a penal. Hickmann e Salvador (2006) apresentam como proposta punição aos fraudadores mesmo

³ Denunciante: Programa de prêmio ao denunciante (tradução do autor deste artigo)

com o pagamento de multas e parcelamento de multas, justificando que, apesar de a sonegação fiscal ser crime, esses autores entendem que não o é, uma vez que a punibilidade se extingue caso haja o pagamento do débito.

Outra proposta interessante, apresentada por Campos (2010) diz respeito a educação tributária do contribuinte, uma vez que para o autor o contribuinte tem direito de saber quanto paga de tributo, assim como o conhecimento da empresa efetivamente recolher os impostos devidos que estão inseridos no preço da mercadoria. Exemplo interessante para tal cenário é a Nota Fiscal Paulista. Tal programa do Estado de São Paulo consiste na devolução de 30% do ICMS efetivamente recolhido pelo estabelecimento a seus consumidores, estimulando assim a exigência do documento fiscal pelo consumidor (SÃO PAULO, 2007).

Aliado a tais propostas, há que se olhar também para o direito comparado, buscando meios de melhorar a atuação do fisco brasileiro. Dessa maneira, o instituto do “*Whistleblower*”, dos EUA, se apresenta como uma boa sugestão, pois promove recompensa a quem denuncie casos de contribuintes que não cumprem com suas obrigações frente ao fisco é uma solução para diminuir os impactos da sonegação fiscal.

Assim, pode-se afirmar que a redução da sonegação fiscal tem como ponto principal a fiscalização e punição adequadas. Dessa maneira é necessária a atuação conjunta dos diversos órgãos responsáveis pela fiscalização e, conseqüentemente, uma punição que se mostre adequada e que impeça o contribuinte de ter anseio de sonegar. Nesse contexto, pode-se citar a sugestão de Campos (2010), de criação de Conselhos de Controle de Atividades Financeiras (COAFs) regionais, já que ajudaria em tal combate, em suas respectivas jurisdições, abrangendo todo país.

Outra sugestão a ser adotada, por Hickmann e Salvador (2006) é o fortalecimento de órgãos de fiscalização, como o da Secretaria da Receita Federal, Banco Central do Brasil, Polícia Federal, a fim de que tenham mais abrangência na fiscalização de esquemas que visem fraudar o fisco.

As propostas apresentadas acima são sugestões que visam ao aprimoramento e a evolução do Sistema Tributário Brasileiro, para que se obtenha a redução dos valores dos tributos sonegados. Nesse contexto, o fisco figura como o principal agente no combate ao crime de sonegação fiscal onde, por meio de uma fiscalização ampla e eficiente, se possa identificar o maior número de contribuintes que tentam burlar o pagamento de tributos. Em conjunto com uma fiscalização eficiente, há a necessidade de se ter punições mais rígidas, uma vez que uma fiscalização sem sanção não surtirá o efeito necessário do combate ao crime de sonegação fiscal.

7 CONCLUSÃO

O presente artigo científico teve como análise o crime de sonegação fiscal e seus impactos para o Estado brasileiro, a fim de entender os motivos de tal prática ocorrer, bem como a procura de soluções para o problema em questão.

Inicialmente conceituou-se o crime de sonegação fiscal, diferenciando-a da elisão fiscal. Posteriormente foram analisadas as razões de o contribuinte sonegar, onde fatores como a alta carga tributária, bem como a complexidade do sistema tributário nacional, além da alta informalidade do mercado de trabalho no Brasil se apresentam como motivação para a existência do alto índice de sonegação fiscal no país. Além disso, a falta de uma punibilidade rígida para quem sonega acaba por induzir o contribuinte a sonegar.

Enfim, foi tratado sobre o impacto do crime de sonegação nos cofres públicos do país. A perda arrecadatória causada por esse crime impacta diretamente na realização de políticas públicas promovidas pelo Estado brasileiro. Ilustrando tal cenário, foi abordado que os valores sonegados seriam suficientes para financiar quase que totalmente o FUNDEB, o principal programa da educação básica nacional.

A posteriori, foram analisadas formas de combate ao crime de sonegação no direito comparado, buscando-se exemplos em países como Alemanha e EUA. A partir de tal análise, retirou-se como formas de melhoria a necessidade de maior rigidez nas punições ao contribuinte que sonega, bem como a necessidade de uma maior fiscalização por parte do fisco. Ademais, a importação de institutos como o do “*Whistleblower*”, que consiste numa forma de “delação premiada” para quem denunciar casos de sonegação fiscal, se mostra como um meio de reduzir tal crime.

Depois foram apresentadas algumas propostas para que se consiga reduzir de forma considerável as perdas provocadas pela sonegação fiscal. Nesse contexto, o fortalecimento do fisco, bem como a atuação integrada e inteligente dos diversos órgãos responsáveis pela fiscalização e combate ao crime de sonegação fiscal se mostram como essenciais para tal fim. Ademais, é importante, como já fora mencionado diversas vezes neste artigo, a punição adequada para quem comete o crime de sonegação fiscal, uma vez que uma punição rígida e eficaz causará temor ao contribuinte sonegador. Pode-se apresentar também como proposta para redução do crime de sonegação fiscal a realização de uma educação tributária do contribuinte, para que este entenda a importância e a aplicação dos valores dos tributos nas atividades realizadas pelo Estado.

Por fim, conclui-se que a arrecadação tributária é de suma importância para o funcionamento do Estado. Nesse sentido, a perda arrecadatória provocada pelo crime de

sonegação fiscal é tema que merece destaque, sendo necessário reduzir o máximo possível tal prejuízo. Assim, a atuação do fisco é fundamental no combate ao crime de sonegação fiscal, onde uma fiscalização e punição rígida se faz essencial. Dessa forma, a atuação integrada dos órgãos responsáveis pela fiscalização e o entendimento do contribuinte da essencialidade dos tributos para a manutenção de uma sociedade mais justa se mostra como o caminho a ser seguido, a fim de que se consiga reduzir o crime de sonegação fiscal no nosso país.

REFERÊNCIAS

ABREU, Cláudio de. *"Whistleblower" no Direito Tributário Norte-Americano: Possibilidade de Adoção no Brasil?*. Migalhas, 2016. Disponível em: <https://migalhas.uol.com.br/depeso/239483/whistleblower--no-direito-tributario-norte-americano--possibilidade-de-adocao-no-brasil>. Acesso em: 12 fev. 2021.

ALEMANHA. Federal Ministry of Finances. *Prosecution of tax crimes and tax-related administrative offences in 2017*. Alemanha, 2018. Disponível em: <https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/EN/Standardartikel/Topics/Taxation/Articles/2018-09-20-prosecution-of-tax-crimes-2017.html>. Acesso em: 5 fev. 2021.

ALEMANHA. *Abgabenordnung*. Alemanha, 1977. Disponível em: <https://www.gesetze-im-internet.de/stgb/>. Acesso em: 5 fev. 2021.

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 12. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006.

BRASIL. *Código Tributário Nacional*. Lei nº 5. 172, de 25 de Outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 3 fev. 2021.

BRASIL. [Constituição (1988)]. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, DF: Presidência da República, [2020]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 20 jan. 2021.

BRASIL. *Lei 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. Diário Oficial da União, Brasília, 27 dez. 1990. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18137.htm. Acesso em: 20 jan. 2021.

BRASIL. *Lei 14.116, de 31 de dezembro de 2020*. Dispõe sobre as diretrizes para a elaboração e a execução da Lei Orçamentária de 2021 e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2020. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/norma/33040572/publicacao/33043504>. Acesso em: 8 fev. 2021.

BRASIL. Ministério Público Federal. *Valor devolvido pela Lava Jato já ultrapassa os R\$ 4 bilhões*. Paraná, 2019. Disponível em:

<http://www.mpf.mp.br/pr/sala-de-imprensa/noticias-pr/valor-devolvido-pela-lava-jato-ja-ultra-passa-os-r-4-bilhoes>. Acesso em: 7 fev. 2021.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. *Súmula Vinculante nº 24*. Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei 8.137/1990, antes do lançamento definitivo do tributo. Brasília, DF: Supremo Tribunal de Justiça, [2009]. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=1265>. Acesso em: 20 jan. 2021.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal (1. Turma). *Habeas Corpus 97.854/RJ*. Habeas corpus contra indeferimento de liminar no Superior Tribunal de Justiça. Crime de sonegação fiscal. Constituição definitiva do crédito tributário após o recebimento da denúncia. Vício insanável. Ordem concedida. Paciente: Francisco Recarey Vilar. Impetrante: Marcio Gesteira Palma e outro (A/S). Relator: Min. Roberto Barroso, 11 de março de 2014. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur259538/false>. Acesso em: 20 jan. 2021.

CAMPOS, Hélio Silvio 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: 7 fev. 2021.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Contribuições no Direito Brasileiro. Grandes questões atuais do Direito Tributário*. vol. 9. São Paulo: Dialética, 2005.

DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Elisão e evasão fiscal*. 2ª. Ed. São Paulo: Bushatsky, 1977.

ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. Internal Revenue Service. *IRS: Criminal Investigation 2017 Annual Report*. Estados Unidos da América, 2018. Disponível em: https://www.irs.gov/pub/foia/ig/ci/2017_criminal_investigation_annual_report.pdf. Acesso em: 5 fev. 2021.

HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. 26. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

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

INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO E TRIBUTAÇÃO. *Sonegação nas empresas brasileiras, 2018*. Curitiba: IBPT, 2018. Disponível em: <https://ibpt.com.br/estudos/sonegacao-fiscal-da-empresas/>. Acesso em: 3 fev. 2021.

MOREIRA, André Mendes. *Elisão e evasão fiscal – Limites ao planejamento tributário*. Belo Horizonte, 2003. Disponível em: https://sachacalmon.com.br/wp-content/uploads/2010/12/Elisao-e-Evasao-Fiscal_Limites-ao-Planejamento-Tributario.pdf. Acesso em: 11 jan. 2021.

RIVERO, Jean . *Curso de Direito Administrativo Comparado*. São Paulo: RT, 1995. Disponível em: <http://www.nfp.fazenda.sp.gov.br/>. Acesso em 11 fev. 2021.

SÃO PAULO. *Lei 12.685, de 28 de agosto de 2007*. Dispõe sobre a criação do Programa de Estímulo à Cidadania Fiscal do Estado de São Paulo, e dá outras providências. São Paulo: Assembléia Legislativa, [2007]. Disponível em: <https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/lei12685.aspx>. Acesso em: 15 fev. 2021.

SINDICATO NACIONAL DOS PROCURADORES DA FAZENDA. *Sonegação no Brasil – Uma Estimativa do Desvio da Arrecadação do Exercício de 2018*. Brasília, 2019. Disponível em:

<http://www.quantocustaobrasil.com.br/artigos/sonegacao-no-brasil-uma-estimativa-do-desvio-da-arrecadacao-do-exercicio-de-2018>. Acesso em: 12 fev. 2021.

SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. Edição póstuma. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada: simulação: elusão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 18ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2011.

TORRES, Ricardo Lobo. *Planejamento Tributário: elisão abusiva e evasão*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012.