

Sonegação fiscal e fiscalização: Como uma atuação eficiente do fisco pode ser a chave para o combate à evasão fiscal

Tax evasion and enforcement: How efficient tax authorities can be the key to combating tax avoidance

Evasión fiscal y aplicación de la normativa: Cómo la eficacia de las autoridades fiscales puede ser la clave para combatir la elusión fiscal

Recebido: 20/07/2023 | Revisado: 03/08/2023 | Aceitado: 05/08/2023 | Publicado: 08/08/2023

José Almir Alves de Moraes

ORCID: <https://orcid.org/0009-0009-1462-5400>

Universidade Estadual da Paraíba, Brasil

E-mail: jose-almir@aluno.uepb.edu.br

Renata Gonçalves de Souza

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-9882-8003>

Universidade Estadual da Paraíba, Brasil

E-mail: renata.pibid@gmail.com

Talitha Giovanna Maranhão da Costa

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-4455-6583>

Universidade Estadual da Paraíba, Brasil

E-mail: Talithagmcosta@gmail.com

Darlene Socorro Oliveira de Souza

ORCID: <https://orcid.org/0009-0009-7776-1864>

Universidade Estadual da Paraíba, Brasil

E-mail: darlensouza782@gmail.com

Resumo

O presente artigo tem como objetivo apresentar a fiscalização atuante por parte do Estado como forma efetiva de combate à Sonegação Fiscal e as consequências que derivam desta. Para tanto, a presente pesquisa utilizou-se da metodologia revisão bibliográfica narrativa. Em síntese, o artigo, encontra-se dividido em quatro partes, a saber: a primeira que consiste na introdução do trabalho; a segunda que trata da metodologia; a terceira parte versa a respeito dos resultados e discussões e engloba os seguintes pontos: o Poder de Tributar do Estado, os aspectos legais da Sonegação Fiscal e a importância da Fiscalização Estatal como forma de combate à Sonegação Fiscal; por fim, a última parte que diz respeito às considerações finais da pesquisa, que demonstram que uma fiscalização efetiva por parte do Estado seja o caminho mais efetivo na luta contra a sonegação fiscal e as suas consequências na sociedade.

Palavras-chave: Direito tributário; Sonegação fiscal; Tributação; Fiscalização e Estado.

Abstract

This article aims to present the active supervision by the State as an effective way to combat tax evasion and the consequences that derive from it. To achieve this goal, the current research employed the methodology of narrative literature review. In summary, the article is divided into four, namely: the first consisting of the introduction of the work; the second that deals with the methodology; the third part deals with the results and discussions and encompasses the following points: the Power to Tax of the State, the legal aspects of Tax Evasion and the importance of State oversight as a way to combat Tax Evasion; finally, the last part that concerns the final considerations of the research, which demonstrate that an effective oversight by the State is the most effective way in the fight against tax evasion and its consequences in society.

Keywords: Tax Law; Tax evasion; Taxation; Oversight and State.

Resumen

Este artículo pretende presentar la fiscalización activa por parte del Estado como una forma eficaz de combatir la evasión fiscal y las consecuencias que de ella se derivan. Para ello, esta investigación utiliza la metodología narrativa de revisión de la literatura. En resumen, el artículo se divide en cuatro, a saber: la primera que consiste en la introducción del trabajo; la segunda que trata de la metodología; la tercera parte trata de los resultados y discusiones y abarca los siguientes puntos: el Poder Tributario del Estado, los aspectos jurídicos de la Evasión Fiscal y la importancia de la Supervisión del Estado como forma de combatir la Evasión Fiscal; finalmente, la última parte que se refiere a las

consideraciones finales de la investigación, que demuestran que la supervisión efectiva por parte del Estado es la forma más eficaz en la lucha contra la evasión fiscal y sus consecuencias en la sociedad.

Palabras clave: Derecho fiscal; Evasión fiscal; Fiscalidad; Aplicación y Estado.

1. Introdução

No contínuo processo de construção de um país mais igualitário, diminuindo a desigualdade social, é primordial que todos contribuam na medida de suas possibilidades. A destinação de parte do patrimônio dos particulares para o Estado, enquanto poder legitimado pelo povo para servir ao coletivo, é o exercício da cidadania. Evidentemente, deve-se exigir que o Estado atue eficientemente na utilização das verbas públicas, atendendo às exigências que o legitimaram.

A incessante corrida capitalista em busca do lucro muitas vezes leva aos contribuintes adotarem práticas ilícitas com a finalidade de fugir do seu dever contributivo. Fato que ao mesmo tempo prejudica as finanças públicas e desmotiva o contribuinte assíduo numa dissonância com o princípio da igualdade. Tal norteador do direito, não só na seara tributária como em todo ordenamento jurídico, atua como corolário, utilizando-se de um escopo de tratamento diferenciado entre os diferentes para alcançar a sua plenitude.

Assim, o combate por parte do governo à sonegação fiscal se mostra extremamente relevante no papel de assegurador de direitos constituídos no ordenamento jurídico, posto que a atividade estatal necessita de angariar recursos para custear às mais diversas políticas públicas que possibilitam, em última análise, a efetivação do princípio da igualdade para com os cidadãos dentro do ordenamento jurídico, seja pela posições do indivíduo como sujeito de obrigações tributárias, seja pela condição de beneficiário da ação estatal. O artigo tem como objetivo central apresentar uma análise sobre o combate ao crime de sonegação fiscal no Brasil, por meio de uma efetiva fiscalização Estatal, na qual a atuação dos órgãos de fiscalização pode ser a chave para um efetivo combate a este crime de evasão fiscal.

No que diz respeito à organização, o artigo, encontra-se dividido em quatro partes, a saber: a primeira que consiste na introdução do trabalho; a segunda que aborda metodologia utilizada; a terceira que trata dos resultados e discussões, qual discute as seguintes temáticas: *i)* o Poder de Tributar do Estado, na qual é relatada, brevemente, a construção histórica da tributação, analisando os aspectos da própria formação do Estado até aos princípios constitucionais limitadores do poder estatal de imposição ao patrimônio do particular, *ii)* os aspectos legais da Sonegação Fiscal, apresentando tipificação penal da sonegação fiscal e distinguindo as diferentes formas, lícitas e ilícitas, de economia de tributos por parte do contribuinte, *iii)* a importância da Fiscalização Estatal como forma de combate à Sonegação Fiscal e como a participação atuante de seus órgãos são fundamentais para que isso aconteça e, por último, na quarta seção, apresenta-se à conclusão da pesquisa.

2. Metodologia

O presente artigo utilizou-se da metodologia bibliográfica, para realizar o levantamento do referencial teórico e normativo necessário à execução da pesquisa, usou, ainda, o método dedutivo para se chegar à conclusão deste trabalho. Quanto ao método de elaboração trata-se de uma revisão bibliográfica narrativa, que segundo Rother (2007) é um método mais simplificado que não demanda tantos detalhes quanto às demais categorias de revisão bibliográfica (sistêmica e integrativa), essa característica, por sua vez, permite a construção de um conhecimento num curto espaço de tempo. Em resumo, é basicamente a conjugação da análise de literatura que versa a respeito de determinado assunto com a análise crítica do autor.

Para busca do material bibliográfico as plataformas de dados digitais utilizadas foram: o Google Acadêmico e o Scielo. Os estudos de revisão foram feitos a partir dos seguintes conectores: “Sonegação Fiscal”, “fiscalização”, “Atuação Fisco” e “Evasão Fiscal”, sendo estes os critérios iniciais de elegibilidade para inclusão no trabalho. Posteriormente, procedeu-se a filtragem e leitura do material obtido a análise para analisar se o material bibliográfico obtido contemplava

integralmente a temática estudada no presente artigo. O material bibliográfico principal que embasou a utilização dos demais trabalhos foram os manuais e legislações tributárias, em especial, lei nº 4.729 que Define o crime de sonegação fiscal e dá outras providências

3. Resultados e Discussão

3.1 O poder de tributar

O poder de tributar, grosso modo, é a legitimação que o estado tem para impor sua vontade coletiva de arrecadação frente ao interesse individual do contribuinte, de modo que o compete para sequestrar parte do patrimônio do particular para fazer face aos dispêndios públicos. Para entender tal instituto, deve-se fazer uma análise histórica desde a imposição estatal originária, analisando o instituto da obrigação tributária, até as limitações impostas do próprio estado a ele mesmo compreendendo o funcionamento das finanças públicas no contexto jurídico contemporâneo.

Aspectos históricos

Em virtude do seu caráter de autoridade e com a finalidade de desempenhar as atividades que lhe são de competência, o Estado necessita captar recursos financeiros para manter sua estrutura, disponibilizando ao seu povo os serviços públicos da sua alçada, agindo como autêntico provedor das necessidades coletivas. Para Paulsen (2021), é indiferente a condição de o Estado ser totalitário ou democrático, quando se trata da cobrança de tributos, em ambos os casos há uma dependência direta da tributação, pois ela é inerente ao próprio conceito de estado, mantendo a máquina pública, nas suas mais diversas formas, por toda a história.

Ao longo da história, o Estado para fazer face às despesas relacionadas ao cumprimento de sua finalidade, valia-se de diversos meios, tais como guerras de conquistas, extorsões de povos, exigências de empréstimos, doações voluntárias etc. Com o aumento gradativo das despesas públicas, para atender as mais diversas necessidades do Estado, tornou-se imprescindível a este ter uma fonte constante e regular de recursos financeiros, usando sua força coercitiva para a retirada parcial de riquezas dos particulares, e ainda sem qualquer contraprestação (Harada, 2018).

Paulatinamente, esta forma arbitrária e sem regras claras da cobrança de tributos começou a despertar revoltas na sociedade movida por ideias e pensamentos liberais. O primeiro exemplo emblemático, registrado pela história, sobre esta situação, foi na França de Luiz XIV, onde o povo indignado e revoltado pelas constantes e exorbitantes majorações tributárias findou por reagir violentamente, na Revolução Francesa de 1789. Para Harada (2018), trabalhar com e estudar fatos históricos acerca da tributação permite evidenciar a grande influência da arrecadação para os cofres públicos na própria constituição e mesmo no conceito de estado, sendo propulsor, direto ou indiretamente, de guerras e revoluções sociais.

Já em âmbito nacional, o nascimento da tributação se confunde diretamente com a sua própria História. Ao comentar tal situação, Nascimento (2016), afirma que:

O ponto inicial da tributação no Brasil pode ser considerado a partir de 22 de abril de 1500, data do seu descobrimento. Desde aquela época, já existiam regras emanadas das autoridades portuguesas, vigorantes neste território d'além mar. Assim, leis fiscais foram aplicadas no Brasil desde o tempo da sua descoberta, fato que nos mostra a gênese do nosso direito tributário. Então, o direito português, devidamente consolidado nas Ordenações Manuelinas, passou a vigorar imediatamente aqui (Nascimento, 2016, p. 24).

Depreende-se do que foi informado por Nascimento (2016), que a base da tributação que existe, hoje, no Brasil decorre do que foi importado de Portugal e foi, aos poucos, sendo implantado em solo nacional. Lembrando que essa introdução tributária não se deu de forma tranquila e sim, de maneira, conturbada do mesmo modo como se deu no resto do

mundo. No Brasil, foram registradas várias revoluções contra o abuso tributário. Dois exemplos clássicos dessa situação foram: A Guerra dos Farrapos, que além de discutir a cobrança exacerbada dos tributos, também discutia a forma como era organizado o sistema tributário nas províncias. E a Inconfidência Mineira¹, reconhecidamente um movimento separatista, que teve como motivação principal a sangria econômica provocada pela Metrópole por meio do aumento da Derrama (Paulsen, 2021).

Destarte, na era republicana, a partir da promulgação da primeira Constituição Republicana, em 1891, a sistemática tributária se fez presente, em todas as constituições seguintes. Todavia, faz-se mister pontuar, que foi através da Lei 5.172 de 1966, que instituiu o Código Tributário Nacional, que passou a vigorar o entendimento de que tributo, segundo o artigo 3º da Lei em comento, seria: “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada” (Brasil, 1966).

Contudo, esse conceito de tributo que foi construído ainda na Ditadura Militar, encontra-se em vigor nos dias atuais, haja vista, que a referida Lei foi absorvida pelo Estado Democrático De Direito e serviu de base para montar a Constituição Cidadã de 1988, a qual tratou de sistematizar as Competências, limitações, princípios do âmbito tributário nacional, entre outros. Nas palavras de Nascimento (2016), é de chamar atenção o trabalho desenvolvido pelos constituintes da Constituição de 1988, por seu trabalho árduo em amoldar o modelo tributário ao federalismo trazido pelo direito constitucional brasileiro.

Legitimação e limitação do poder de tributar

O poder é produto de uma relação que não se restringe apenas ao uso da força e da relação de obediência, mas está relacionado com a existência de valores que propiciam à autoridade a legitimidade para mandar e o assentimento para ser obedecida. Assim, para sua consecução, o poder político para ser estável, necessita de que as autoridades estejam legitimadas para exigir a obediência. Isso porque apesar do medo ao castigo ser componente fundamental do poder, a existência de um poder estável deve contar não somente com o monopólio da violência, mas com a existência de conjunto de crenças e valores que possam justificar a existência do poder, caracterizando a existência da autoridade (Mendonça, 2018).

A autoridade, por sua vez, nada mais é do que a expressão do poder político legitimado no momento em que as relações sociais entre governantes e governados se estabilizam. Evidentemente, nenhum homem pode manter a sua autoridade, seu poder político, se este não estiver relacionado com a existência de leis, com a existência de instituições que reflitam as convicções, as crenças, as deliberações e os consensos produzidos entre a sociedade e a autoridade. Com o passar do tempo, o homem foi descobrindo razões e classificações novas para o ato do cidadão renunciar a parte de seus bens, de sua renda em benefício da coisa pública. Paulsen (2021), ao comentar sobre a relação entre estado democrático de direito e a tributação, influi que, contribuir para as:

[...] despesas públicas constitui obrigação de tal modo necessária no âmbito de um Estado de Direito Democrático, em que as receitas tributárias são a fonte primordial de custeio das atividades públicas, que se revela na Constituição enquanto dever fundamental de todos os integrantes da sociedade. Somos, efetivamente, responsáveis diretos por viabilizar a existência e o funcionamento das instituições públicas em consonância com os desígnios constitucionais. O dever de contribuir não é simples consequência do que estabelece a lei ao instituir tributos, senão seu fundamento (Paulsen, 2021, p. 41).

Desse modo, para Paulsen (2021), quando o homem e a mulher abrem mão de parte de sua renda em prol da subsistência do Estado e como consequência acaba gerando a manutenção do coletivo, eles agem de acordo com o Estado

¹ A crescente falta de alternativas econômicas acabou levando a elite mineira a considerar a ideia de um movimento revolucionário. Em 1788, os boatos sobre a Derrama produziram o elemento que faltava para a decisão. A derrama foi a cobrança abrupta e violenta dos quintos atrasados. A inconfidência mineira foi contida, resultando na morte e no esquartejamento de Joaquim José da Silva Xavier, o Tiradentes. Mas o movimento de independência ganhou um mártir (Paulsen, 2021, p. 36).

Democrático de Direito e dentro do que preceitua a ideia de pactuação tributária. Entretanto, é importante que essa disposição do contribuinte aconteça de maneira voluntária, mesmo ela sendo obrigatória. Pois, uma vez ciente de sua participação efetiva na execução do bem coletivo, o contribuinte estaria mais disposto a pagar os tributos que lhe cabem, evitando assim, que este se encaminhe para a sonegação. Pois, como o poder de tributação assegurado ao governo não é absoluto, ter um contribuinte ciente da sua obrigação tributária, facilitaria a interiorização do cumprimento da obrigatoriedade.

Assim, uma vez o contribuinte fosse condicionado por sua própria autonomia da vontade a pagar o que a lei acredita ser o justo para si, isso também ajudaria no combate à sonegação fiscal. De todo modo, a Constituição Federal estabelece normas que regulam a relação jurídico-tributária do Estado com o contribuinte, assegurando que mesmo aqueles que não quiserem contribuir por vontade própria com a manutenção do Estado, ficam por ele obrigados. Dessa maneira, como o pagamento do tributo é obrigatório, não podendo o indivíduo se eximir de pagar, faz-se necessário uma limitação ao poder deste no campo de instituir e cobrar tributos. Evidentemente, não pode ser dado ao Fisco o poder de arrecadar quando quiser e o quanto necessitar, uma vez que o Estado nunca estará verdadeiramente satisfeito com as cifras decorrentes da arrecadação. Pensando nisso, Costa (2018), comenta:

O poder de tributar não será concedido de forma ilimitada para União, Estados, Distrito Federal e Municípios, pois encontrarão conjunto de normas constitucionais que refreiam a “sede” de arrecadação, obstando a existência de abusividades contra o contribuinte. A cobrança dos tributos não será feita, portanto, de forma desarrazoada (Costa, 2018, p. 118).

Assim, cabe a Constituição cidadã de 1988, que buscou o progresso do nosso sistema tributário, estabelecer a limitação do poder de tributar do fisco. Assim, no entendimento desta pesquisa, os princípios constitucionais², em matéria tributária, configuram importante conquista político-jurídica dos contribuintes, figurando como verdadeiros norteadores de direitos e benefícios de ordem protetora aos cidadãos, tendo em vista que limitam na mais alta hierarquia normativa o poder estatal de impor-se ao patrimônio do contribuinte.

Aduz-se, ainda, que o aperfeiçoamento da tributação, que foi trazida pela Constituição de 1988, deve funcionar como instrumento para prestígio da relação jurídica de tributação, na qual as garantias constitucionais dos contribuintes sejam sempre asseguradas pela Constituição Federal. A qual traz, em seus artigos 150, 151 e 152, um rol taxativo sobre as normativas limitadoras ao poder de tributar (Costa, 2018), proporcionando assim, a segurança tributária e a concretização do exercício da cidadania.

Obrigações tributárias

No Direito Tributário Brasileiro, a obrigação é o núcleo da relação trazida pela norma fazendária. Nessa relação jurídica, os sujeitos envolvidos são o Estado e o Contribuinte. O primeiro figurando na posição do polo ativo (àquele que exige) e o último figurando como polo passivo (aquele que é exigido). Portanto, o termo obrigação está associado à ideia de vínculo. Sendo instrumento pelo qual confere ao credor o direito de exigir do devedor o cumprimento de determinada prestação.

Na concepção de Estado a obrigação de dar uma quantia ao governo, a título de tributo, é a relação obrigacional fundamental, mas não só isso, pois a viabilização da arrecadação depende de outros fatores, que são exigidos através de outras

² Além disso, prevê também o referido diploma legal os princípios constitucionais em matéria tributária configuram importante conquista político-jurídica dos contribuintes, são norteadores de direitos e benefícios de ordem protetora aos cidadãos, tendo em vista que limitam na mais alta hierarquia normativa o poder estatal de impor-se ao patrimônio do contribuinte.

relações obrigacionais, como a prestação de declarações e outras rotinas administrativas, seja de contribuintes ou mesmo de não-contribuintes (Paulsen, 2021).

Segundo Harada (2018), é importante que se mencione que a obrigação tributária decorre de lei e apenas dela pode decorrer, logo é a lei que irá dizer quais fatores econômicos estejam aptos a: “suportar a imposição fiscal, como veículo de incidência tributária” (Harada, 2018, p. 663). Desse modo, não será qualquer fator que será alvo de incidência tributária, apenas àqueles que forem descritos na lei, que por sua vez, forem juridicializados estarão aptos a gerar efeitos: “assim que concretizados no mundo fenomênico” (Harada, 2018, p. 663).

Destarte, a obrigação tributária, no ordenamento jurídico brasileiro, é disciplinada pela lei de nº 5.172, o Código Tributário Nacional, que em seu título II, do segundo livro, a divide em principal e acessória. A principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária, extinguindo-se, juntamente com o crédito dela decorrente. Já a obrigação acessória consiste no dever de realizar determinadas prestações, positivas ou negativas (está ligado à conduta do contribuinte, podendo ser negativa ou positiva) na legislação tributária. É quando, por exemplo, o contribuinte presta informações da sua renda afim de apurar o Imposto de Renda ou ainda quando uma empresa emite nota fiscal de algum produto ou serviço.

Portanto, a obrigação tributária é a relação jurídica prevista na legislação tributária que tem por objeto uma prestação, positiva ou negativa, a cargo de um particular a favor do Estado, traduzida em pagar a prestação pecuniária, penalidade ou em fazer alguma coisa no interesse da administração ou mesmo em abster-se de praticar determinado ato que atrapalhe a atuação do Fisco.

3.2 Aspectos legais da sonegação fiscal

A utilização de mecanismos para economia de tributos por parte do contribuinte pode vir a ser dentro ou fora da legalidade, de forma que, se faz necessário analisar caso a caso e adentrar dentro da tipificação penal do crime de sonegação fiscal, distinguindo-o de outras formas, lícitas, do particular obter economia mesmo cumprindo seu papel cidadão de contribuinte. É o que será realizado nesta seção desta pesquisa.

A evasão fiscal e sua tipificação penal

O Estado no seu papel de gestor dos recursos de caráter público, além de arrecadar e administrar os tributos o compete também à aplicação de medidas administrativo-tributárias, como modo de penalizar o contribuinte infrator com a aplicação de multas e acréscimos sobre o valor do tributo devido ou ocultado de forma ilícita, utilizando de um escopo de normas e princípios voltados a disciplinar a sua atividade fazendária.

Quando essas normas e princípios são descumpridos ocorre uma infração tributária e o infrator será punido com medidas que vão desde a simples reparação do dano com o pagamento do tributo devido, punição com pagamento de multa pecuniária e até mesmo casos em que o legislador considerou essas infrações como de maior gravidade, as conceituando ainda como crime e se aplicando a sanção penal vigente (Paulsen, 2021).

No ordenamento jurídico brasileiro, as condutas que configuram o crime de sonegação de tributos não foram enquadradas como crimes comuns, acarretando na formulação de leis especiais, fato este ocorrido a partir de meados da década de sessenta (1960). Tais leis, por não regularem suficientemente toda a matéria, vieram a ser aplicadas de forma integrada ao Código Penal. Foi a Lei nº 3.807, de 26 de agosto de 1960, que trata sobre a Lei Orgânica da Previdência Social, que deu o primeiro passo para criminalizar as práticas lesivas aos cofres públicos, estabelecia, em seu artigo 86, que a falta de

recolhimento das contribuições, devidas às instituições de previdência e arrecadadas dos segurados e do público, deveria se enquadrar no crime de apropriação indébita.

A Lei nº 4.357, de 16 de julho de 1964, em seu artigo 11, passou a também enquadrar, no crime de apropriação indébita, previsto no art. 168 do Código Penal, o não recolhimento de outros tributos, como o imposto de renda retido na fonte, empréstimos compulsórios, e os extintos, imposto sobre o consumo e imposto sobre o selo. Mas a primeira legislação que tratou especificamente do crime de sonegação fiscal foi a Lei nº 4.729 de 14 de julho de 1965. Nas palavras de Mendes; Amaral e Souza (2021), este período da história ficou conhecido por dispor de um vasto:

[...] arcabouço legal, erigido em tão pouco tempo, que trouxe inúmeras e inéditas medidas para o direito tributário e também para o direito penal tributário, apontou que estabelecer uma tributação ajustada ao propósito de promover o desenvolvimento brasileiro e punir os comportamentos desviantes teriam alcançado o ápice das preocupações nacionais. Todavia, como iremos tratar no tópico seguinte, a semente para esvaziar a eficácia dos instrumentos punitivos criminais já havia sido plantada (Mendes; Amaral & Souza, 2021, p. 30).

As mudanças na política criminal de repressão ao ilícito fiscal aconteceram, principalmente depois da Lei 8.137/90, a norma expõe três artigos sobre crime tributário. Os crimes tipificados pelo artigo 1º e 2º são praticados pelo particular, ou seja, pessoa física ou jurídica que configura no polo passivo da obrigação tributária, já o artigo 3º aponta ações consideradas ilícitas do servidor público, ou seja, a pessoa, integrante dos quadros da administração pública, que deveria fiscalizar e cobrar os tributos.

Vale ressaltar que a lei 8.137/90, não trata apenas dos crimes contra a ordem tributária, mas abrange também as relações de consumo, tornando-se uma legislação com abordagem penal para além da tributária. A tipificação trazida pela lei penal especial para a sonegação fiscal visa penalizar o particular que utiliza de práticas e procedimentos que violam direta ou indiretamente a legislação tributária, caracterizados pela ação consciente do contribuinte em se opor às obrigações positivadas em lei.

A evasão fiscal que também é conhecida como sonegação fiscal, é a ação consciente, espontânea, do contribuinte que se valendo de meios ilícitos, viola diretamente a lei fiscal, evitando o pagamento de tributos. (Crepaldi, 2021). Nos termos do artigo primeiro da lei 8.137/1990, constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, tais como omitir ou prestar informações falsas às autoridades fazendárias, fraudar a fiscalização tributária, alterar ou falsificar notas fiscais, entre outras.

Para Paulsen (2021), é essencial que se apresente a diferença entre o tipo penal e o mero não-pagamento do tributo, pois para o mencionado autor o simples inadimplemento de tributo não é a mesma coisa que a sonegação fiscal, em suas palavras aduz:

Há de se distinguir o simples inadimplemento de tributo da sonegação. O inadimplemento constitui infração administrativa caracterizada pelo não pagamento do tributo no prazo, o que, por si só, não constitui crime, tendo por consequência a cobrança do tributo acrescida de multa e de juros, via execução fiscal. A sonegação, por sua vez, envolve evasão tributária, ou seja, o não pagamento do tributo mediante ocultação ou dissimulação do fato gerador, não apenas dando ensejo ao lançamento do tributo e de multa de ofício qualificada como implicando responsabilização penal (Paulsen, 2021, p. 932).

Neste sentido, conforme preceitua Paulsen (2021), saber diferenciar a sonegação fiscal simples da sonegação dolosa e/ou fraudulenta é essencial para que se entenda a ideia de sonegação fiscal existente no Brasil. Isso porque, a primeira resulta do simples não pagamento do tributo, sem qualquer malícia ou fraude, pode acontecer porque simplesmente o contribuinte não teria o dinheiro para pagar o montante devido naquele momento e outra bem diferente é a segunda, na qual, claramente, existe

a intenção de gerar e de se eximir do pagamento do tributo. Na primeira não existe má-fé, já na segunda a má-fé e a intenção de lesar o fisco é indiscutível. Por isso que a segunda figura como crime contra a ordem tributária, já que ela se encaixa no conceito de sonegação fiscal, o qual é caracterizado como qualquer ação ou tentativa de evitar o pagamento de tributos valendo-se de meios ilegais para isso.

Elisão Fiscal: a inteligência a serviço da redução da carga tributária

Uma pesquisa da Studio Fiscal, rede de franquias especializada em assessoria tributária empresarial, que foi divulgada no site *Migalhas*, mostrou que 99% das empresas pagam em média R\$650 mil a mais do que devem, em um período de cinco anos. Tal fato é muitas vezes resultado de falta de planejamento por parte do particular. Evidentemente, dentro de um campo ético, é possível que o contribuinte se utilize de meios que reduzam a sua carga tributária. Criar um planejamento tributário, valendo-se de sistemas lícitos que visem diminuir o pagamento de tributos é algo legítimo por parte do contribuinte que tem o direito de estruturar o seu negócio da maneira que melhor lhe pareça (Paulsen, 2021).

A execução de procedimentos lícitos e éticos antes do fato gerador, para reduzir, eliminar ou postergar a obrigação tributária é conhecida por Elisão Fiscal. Ao comentar sobre tal instrumento, Rafael Victor Novais Farias Costa (2018) assim conceitua:

Conceitua-se como elisão fiscal a utilização de manobras lícitas do ordenamento como forma de minorar a carga tributária suportada por determinado contribuinte. Seria a utilização do denominado “planejamento tributário fiscal”, em que previamente ao fato gerador se realizará estudos em legislações, buscando reduzir lícitamente a quantidade de tributos pagos pelo sujeito passivo. (Costa, 2018, p. 276)

Para Harada (2018) a elisão trata-se de uma conduta lícita, omissiva ou comissiva, do contribuinte, que visa impedir o nascimento da obrigação tributária, reduzir seu montante ou mesmo adiar seu cumprimento, sem encobrir a ocorrência do fato gerador. Tal prática, embora beneficiem o contribuinte, não são condenadas por nosso ordenamento jurídico, visto que a elisão fiscal é alcançada pela não realização do fato impositivo (pressuposto de fato) do tributo ou pela prática de negócio jurídico tributariamente menos oneroso (Carrazza, 2021).

Os incentivos fiscais são um ótimo exemplo de elisão, uma vez que a administração pública alivia, direta ou indiretamente através de descontos, isenções ou compensações, a carga tributária. Outro exemplo é a empresa que dá preferência para se instalar em município que a alíquota do imposto sobre serviços (ISS) seja mais baixa.

Elusão fiscal: a arte de criar negócios jurídicos com o único fim de sonegar tributos

A Elusão fiscal, por sua vez, é a prática por parte do contribuinte de simular um negócio jurídico com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador. Rafael Victor Novais Farias Costa (2018) considera que a Elusão fiscal também pode ser conhecida como abuso das formas, ou seja, é a arte de se utilizar de negócios jurídicos atípicos ou indiretos com a intenção de simular ou driblar a lei para evitar a carga tributária. Sobre o abuso de formas, Crepaldi (2021) argumenta o seguinte:

O abuso de forma é visto como uma modalidade de abuso de direito, cuja manifestação se daria quando o contribuinte realizasse condutas voltadas à economia de tributos fundadas em formas atípicas ou anormais para a prática do negócio pretendido, o que denotaria um abuso na utilização dos institutos de direito privado na realização dos negócios jurídicos. (Crepaldi, 2021, p. 87).

Um exemplo é quando duas pessoas formam uma sociedade com o intuito de se beneficiar da imunidade sobre transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição; contida no artigo 156, parágrafo 2º, inciso I,

da Constituição Federal. Essa modalidade de economia de tributos não é definida ainda em lei, ou seja, não é ilícita de pleno direito, mas moral e eticamente errônea e vem sendo criminalizada pela doutrina e a jurisprudência, pois mesmo usando manobras lícitas, deseja cominar em objetivos ilícitos (Costa, 2018). O fato é que há uma linha tênue entre a licitude e a ilicitude na elusão, dentro da seara de planejamento tributário por parte do contribuinte o que pode acabar por contaminar não é o abuso da forma em si, mas a fraude à legislação, a simulação e o abuso de direito decorrentes dos negócios jurídicos celebrados como o intuito de fugir da carga tributária (Crepaldi, 2021).

3.3 A fiscalização como forma de combate à sonegação fiscal

Cabe aos sujeitos ativos da obrigação tributária a competência de fiscalizar o cumprimento das respectivas obrigações, tal tarefa é executada pelos mais diversos órgãos da administração tributária dos entes que compõe a federação, dentro de suas competências. Sem a atuação dos órgãos é impossível e insustentável a manutenção de uma estrutura arrecadatória, a seção presente comenta sobre como funciona a fiscalização tributária no Brasil, o seu papel ímpar no combate à evasão fiscal, e os impactos causados pela sonegação fiscal para a sociedade e os cofres públicos.

Fiscalização Tributária: o que é e quem a executa

No Brasil há uma cultura de leniência com aquilo que pode provocar uma vantagem individual, mesmo que essa conduta venha a provocar uma desvantagem coletiva, por isso, o impacto da cultura da transgressão sobre a sonegação fiscal é ainda maior, tendo em vista que há estudos indicando que os cidadãos não consideram a sonegação tão grave quanto o roubo (Thomas, 2015). A decorrência desta situação é que o Estado é obrigado a efetuar uma fiscalização e cobrança dos tributos, para além da sua função que é a de realizar o lançamento dos tributos.

A Constituição de 1988 divide os tributos entre os entes, e desta feita, o poder-dever de fiscalização também se atrela a todos os entes, dentro de suas competências. Desse modo, para que seja possível a realização das auditorias tributárias, o ordenamento jurídico concede à administração privilégios que a permitam ingressar na vida privada dos contribuintes, com o escopo de verificar se as obrigações tributárias, principal ou acessória, foram devidamente cumpridas. Para Sabbag (2020):

A Administração Tributária traduz-se num conjunto de ações e atividades, integradas e complementares entre si, que almejam garantir o cumprimento pela sociedade da legislação tributária, que se mostra por meio da presença fiscal, quer no âmbito da facilitação do cumprimento das obrigações tributárias, quer na construção e manutenção da percepção de risco sobre o calculado inadimplemento. Essas ações e atividades se sustentam na normatização da legislação tributária e num conjunto integrado de sistemas de informação, alimentados por dados cadastrais e econômico-fiscais, fornecidos ao Fisco pelos próprios contribuintes ou por terceiros, mediante a apresentação de diversas modalidades de declarações (Sabbag, 2020, p. 1187).

Assim, todos os sujeitos estão submetidos ao dever de fiscalização, inclusive aqueles agraciados pelos benefícios da imunidade ou isenção (art. 194, parágrafo único, do CTN). Neste sentido, permite-se realizar diligências, apreender mercadorias, embargar transações, entre outras inúmeras atividades. No âmbito da União, tal tarefa incube a secretaria da Receita Federal, e nos âmbitos estadual, distrital e municipal, à administração dos tributos dá-se através das respectivas Secretarias da Fazenda ou de Finanças.

O art. 37 da Constituição Federal, em seus incisos XVIII e XXII, reconhece as administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios como atividades essenciais ao funcionamento do Estado, inclusive com a precedência sobre os demais setores administrativos e com prioridade de recursos para a realização de suas atividades. Paulsen (2021) comenta sobre a necessidade de organização para contratação, habilitação e treinamento de servidores fiscais:

É importante que os Estados e também os milhares de Municípios organizem suas carreiras de administração tributária criando cargos de nível superior para o exercício das funções típicas de fiscalização, lançamento e julgamento tributários. Ademais, parece-nos que não basta exigir nível superior, devendo-se delimitar os cursos que habilitem ao exercício profissional da função de auditor-fiscal ou de fiscal, vinculados à área do direito, da economia, da contabilidade, da administração, do comércio exterior e da engenharia. Isso porque tais cursos trabalham conhecimentos e habilidades importantes para a compreensão e aplicação da legislação tributária (Paulsen, 2021, p. 531).

É a estes tais servidores que o nosso Código Tributário Nacional dá prerrogativas especiais para o cumprimento da função de fiscalização. Nos termos do art. 195, as autoridades fiscais têm o direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais dos comerciantes, industriais ou produtores e nenhuma outra lei pode excluir ou mesmo limitar tal poder destes servidores. A autoridade que estiver à frente de qualquer fiscalização, auditoria ou diligência deve lavrar os termos necessários, é o que preceitua o art. 196 do CTN. Trazendo para o ordenamento jurídico a premissa de que toda ação do fisco é documentada. A Lei do Processo Administrativo fiscal detalha melhor sobre tal formalização (Paulsen, 2021).

Como nosso sistema tributário brasileiro é complexo, com as três esferas de poder envolvidas e com tributos de competências dos Municípios, Estados, Distrito Federal e a União, num país de dimensão continental, o combate à sonegação se torna ainda mais desafiador. Nesse cenário, para um combate eficaz à sonegação fiscal se faz necessário à integração de órgãos fiscalizadores, promovendo o cruzamento de dados, a fim de que se tenha uma melhor fiscalização tributária. A emenda constitucional nº 42 de 2009 trouxe o inciso XXII para artigo 37 da Constituição, sobre a atuação de forma integrada das administrações tributárias, inclusive com o compartilhamento de cadastros e de informações, na forma da lei ou convênio.

Portanto, o Estado detém prerrogativas positivadas em todo ordenamento jurídico para fazer a devida fiscalização tributária. Evidentemente que para tanto, essa atuação do Estado deve observar os limites dos direitos fundamentais do contribuinte, tal pilar, entretanto, não pode deixar sua finalidade ser desviada e o contribuinte utilizar como escudo os direitos fundamentais para obstar a atividade fiscalizatória por parte de Poder Público.

A necessidade da fiscalização no combate à sonegação fiscal

A segurança jurídica, política e econômica são conceitos que devem ser norteadores do sistema econômico de qualquer país, visto que repercute diretamente no ambiente de negócios. Para que possa existir um ambiente econômico no qual a livre iniciativa se desenvolva plenamente, a Constituição Federal traçou as premissas básicas no art. 170 e seu parágrafo único, ao tratar da Ordem Econômica e Financeira.

O fato é que no sistema capitalista, que é movido ao lucro e muitas vezes associado ao egoísmo e individualismo, as finanças coletivas ficam sempre em último estágio de importância. Assim, nem sempre, todos os atores econômicos estarão dispostos a cooperar e cumprir com suas obrigações, o que torna necessário ao Estado constranger aqueles que decidem por evadir-se das suas obrigações legais, sob pena de criar um ambiente de concorrência desleal, deslegitimando moralmente o Estado e influenciando negativamente a competitividade do livre mercado.

Pesquisa de Clemente (2016) sobre a sonegação no Brasil conclui, entre outras constatações, que a conformidade tributária tenderá a ser maior de acordo com a melhor capacidade de auditoria e fiscalização. Sendo um fator mais relevante, no Brasil, do que as altas penalidades para diminuir a sonegação. Podendo, dessa forma, ajudar a inibir a cultura das transgressões.

Nesse diapasão, boa parte dos tributos no Brasil é lançada com base em declarações por parte do cidadão, exemplo clássico é o Imposto de Renda, em que o contribuinte preenche informações acerca de sua renda e proventos de qualquer natureza em sistema disponibilizado pela Receita Federal anualmente e recebe guia para recolhimento do imposto devido ou

posterior restituição, caso já tenha sido recolhido a maior. Entretanto, não se pode fiscalizar baseando-se somente nas declarações, pois o sonegador certamente irá adulterar ou omitir informações nas declarações. Para que se chegue a um número razoável de confiabilidade é necessário cruzamento de dados e em alguns casos outras diligências para se evitar o triunfo por parte dos sonegadores.

Para isso, dentre as propostas para a redução da evasão fiscal, muitos autores defendem o aumento da frequência de auditorias fiscais, já que a fiscalização está diretamente ligada à detecção de ilícitos fiscais, com uma busca ativa, aumentando a probabilidade de encontrá-los, conseqüentemente, desencorajando propensos sonegadores. Outrossim, o trabalho destes servidores fiscais é *conditio sine qua non* para a configuração do tipo penal da sonegação, como preceitua a Súmula Vinculante 24 da Suprema corte: “Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos Ia IV, da Lei nº 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo”.

A consumação do tipo penal da sonegação depende do exaurimento da instância administrativa, conforme entendimento do STF. De modo que se fora instaurada a persecução penal em momento antes do lançamento definitivo do crédito tributário, recai em falta de justa causa para a ação penal, circunstância na qual a jurisprudência tem como vício processual impassível de convalidação. A fiscalização tributária se mostra ainda mais necessária em cenários de crise. No estado da Paraíba, a Secretaria da Fazenda registrou no ano de 2020, no auge da pandemia causada pela Covid-19, um aumento de 65% das denúncias de sonegação fiscal em apenas 10 meses. Fato este que evidencia a precariedade e vulnerabilidade de países emergentes como o Brasil, que em momentos de crises, que costumam ser recorrentes no sistema capitalista, a saída que muitas empresas buscam para controlar suas despesas mantendo lucro é esquivar do seu dever contributivo.

Por outro lado, se em um cenário de exercício da cidadania com as próprias empresas e pessoas físicas optando por agir eticamente, o Estado economizará gastos com a fiscalização, acarretando até mesmo em uma menor tributação. Exemplo disso é o instituto da denúncia espontânea, que consiste em incentivar o contribuinte que infringiu a lei a regularizar sua situação antes do conhecimento da infração pelo fisco. Previsto no Código Tributário Nacional, artigo 138, a denúncia espontânea traz o benefício da exclusão da responsabilidade por infrações. A respeito disso Paulsen (2021), comenta sobre a colaboração entre contribuintes e o fisco:

A ideia de colaboração entre Fisco e contribuintes vem ganhando espaço no Direito Tributário. A excessiva polarização entre os atores da cena tributária e um ambiente demasiadamente litigioso não contribui para a justiça e para a eficiência na arrecadação dos tributos (Paulsen, 2021, p. 536).

É importante salientar que o pagador honesto, deve também cumprir seu papel cidadão fiscalizando a aplicação dos recursos frutos da tributação, para tal, e cumprindo o princípio da transparência pública, os Governos Federal, Estadual e Municipal devem dispor plataformas onde seja possível averiguar o destino dos tributos.

Impactos oriundos da sonegação fiscal decorrentes da burla a fiscalização para a sociedade e os cofres públicos

A questão da sonegação pode ser analisada de diferentes óticas. Primeiro, pela ótica do governo, que deixa de arrecadar os tributos, diminuindo sua receita. Segundo sob a perspectiva dos contribuintes sujeitos a uma tributação árdua, crescente e pesada, afetando diretamente as finanças de cada indivíduo. Outro sério problema causado pela carga tributária é a informalidade.

Segundo Giambiagi e Além (2015), o Sistema Tributário Brasileiro sofre de sérios problemas, como o elevado nível da carga tributária, a falta de equidade e a forte presença de impostos cumulativos, e o aumento da sonegação e do mercado informal. A sonegação configura um poderoso mecanismo para ganhar vantagem dos concorrentes, acarretando efeitos devastadores para economia. Exemplo disso é o contrabando de cigarros, que além de significar perda de arrecadação por parte

do Estado, torna inviável a comercialização do concorrente que paga a alta tributação do tabaco, sem falar no desemprego e outras consequências.

O preço final do produto tem relação direta com a visão do cidadão sobre a onerosidade da tributação, o que acaba por não provocar uma rejeição social para a ilicitude fiscal, mas sim predispondo a conduta contrária, aumentando a procura por produtos importados ilegalmente ou sem nota fiscal, que chegam mais baratos para o consumidor, legitimando a conduta sonegadora. Em estimativa realizada pelo Instituto de Desenvolvimento do Varejo (IDV), conforme matéria publicada no site *GI*, do total estimado pelo IDV, a evasão fiscal de empresas somou entre R\$ 320 bilhões a R\$ 420 bilhões e a não arrecadação de tributos associada ao trabalho sem registro foi apurada entre R\$ 140 bilhões e R\$ 180 bilhões.

O rombo deixado pela sonegação fiscal traz efeitos devastadores para o governo e consequentemente a sociedade, com a diminuição do PIB acarreta em menos poder de investimento por parte do governo, e a competição desleal entre as empresas que se beneficiam da sonegação fiscal são apenas alguns deles. Com a significativa diminuição do orçamento do governo, acaba por inviabilizar a implementação de políticas públicas em todas as áreas de atuação, como da saúde, educação, segurança e infraestrutura. Consequentemente, alimentando as desigualdades sociais, reduzindo a presença e a participação do poder público diante das demandas sociais.

Um levantamento feito pelo Sindicato dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil (Sindifisco Nacional), divulgado no site Congresso em Foco, revela baixa no Orçamento de 2022 para a Receita Federal de R\$ 1,2 bilhão, equivale a apenas 41,05% do valor gasto pelo próprio órgão em 2018, isso sem considerar as perdas inflacionárias. Tal fato pode denunciar um ciclo vicioso da sonegação, uma vez que a baixa na arrecadação oriunda da ilicitude fiscal pode acarretar a falta de recursos públicos que seriam destinados para coibir tal prática. Outra dificuldade não só no aspecto de fiscalização, mas também no de seguridade, é a alta incidência de atividade informal em países subdesenvolvidos como o Brasil, uma vez que tais atividades não arcam com a contribuição de forma correta, agravando a situação das finanças públicas e a seguridade da mão de obra.

É importante ressaltar também que a sonegação fiscal não é o único causador da redução nas contas públicas e consequentemente na má qualidade dos serviços prestados pelo Estado. Fatores como dívida pública e a má gerencia dos recursos acaba por amplificar os prejuízos já trazidos pela sonegação e dificultando até o seu próprio combate com a diminuição nos investimentos em fiscalizações. Outrossim, a perda de arrecadação implica diretamente nas políticas públicas e no desenvolvimento social, uma vez que se arrecadará um valor menor do que se poderia e consequentemente os valores investidos pelo estado serão menores. Ademais, o crime de sonegação fiscal também representa um sério desequilíbrio na concorrência dentro do setor privado.

4. Considerações Finais

O tributo se confunde com o Estado, de modo que sem tributo não há como a estrutura governamental se manter. Tal contribuição percorre na história da humanidade abrangendo desde a cobrança em forma de donativos, ajudas, contribuições, até se tornar numa relação jurídica uma obrigação pecuniária compulsória positivada em lei.

Paralela à ação estatal encontram-se aqueles se utilizam de vários meios para evitar o pagamento de tributos. A resistência ao pagamento de tributos é um problema que remonta aos primórdios da humanidade. A rejeição social é uma realidade encontrada pela norma tributária, é comum que a sociedade aceite e até vislumbre os diversos meios empregados pelos sonegadores para fugir da obrigação tributária.

Desta forma, a evasão fiscal se apresenta como um grave problema para o Estado brasileiro, o qual tem o poder-dever de atuar ativamente com mecanismos de controle e fiscalização, a fim de promover a arrecadação e a justiça fiscal, visando o

menor prejuízo possível para a administração pública. A sonegação converte-se em prática de fator socialmente negativo, representando um verdadeiro atentado à cidadania, uma vez que são utilizados mecanismos criminosos para o descumprimento das obrigações tributárias, valendo-se do benefício próprio em detrimento da coletividade.

Paralelo a isso, o governo tem a necessidade de se ater aos efeitos da arrecadação, que estão ligados desde a economia à vida pessoal do contribuinte. Nesse diapasão, uma carga tributária excessiva pode acabar gerando efeito devastador para o mercado que, desestimulado, não produzirá a totalidade de empregos necessários ao país desencadeando em uma série de problemas sociais.

O Estado enfrenta dificuldades no combate e fiscalização do crime de sonegação fiscal. Embora a administração pública utilize de instrumentos legais, necessários para combater os danos causados aos cofres públicos e, conseqüentemente, à própria sociedade, tais mecanismos ainda não são determinantes na mudança de concepção da resistência popular ao pagamento de tributos.

Os ilícitos fiscais continuam a sofrer pouca repressão por parte da sociedade civil, seja pela má aplicação dos recursos arrecadados, ou mesmo pela revolta quanto à corrupção e aos desvios de verbas públicas. As alegações para a transgressão são diversas, mas nenhuma pode ser considerada legítima, haja vista que o exercício da cidadania parte do princípio de se inserir num contexto social coletivo de direitos e deveres.

Outrossim, trabalhar junto à coletividade para que o crime de sonegação fiscal deixe de ser um ato aceitável e passe a ser um ato abominado por todos, é um papel que o Estado ainda vai ter que aprender a desempenhar de maneira mais eficiente. Saber equilibrar os direitos dos indivíduos e as obrigações dos contribuintes com a atividade de tributar é o fator primordial que poderá levar à minimização das conseqüências sentidas tanto pelo Estado como pelo contribuinte.

Por outro lado, mesmo com o reconhecimento em nível constitucional da administração tributária como atividade essencial ao funcionamento do Estado, trazida pela Emenda Constitucional nº 42, ainda há muito que avançar, seja no campo qualitativo, com a melhor estrutura de trabalho e qualificação dos servidores fiscais, ou no campo quantitativo, com mais servidores e mais recursos públicos para tanto, pois é somente com o trabalho destes servidores que o crime de sonegação fiscal pode ser reprimido, promovendo assim, uma justiça fiscal efetiva.

São estes servidores as primeiras autoridades públicas a ter o primeiro contato com um delito fiscal, os quais cabem dar prosseguimento a identificação do crime de sonegação e outros crimes relacionados, como lavagem de dinheiro e mesmo corrupção. De modo que os auditores e agentes fiscais são de suma importância no contexto social e econômico, visto que contribuem para a promoção da justiça social, seja angariando recursos financeiros para o Estado ofertar os serviços coletivos, ou ao fazer que todos paguem corretamente os tributos, combatendo os contribuintes sonegadores, e conseqüentemente proporcionando melhores condições para que o país se desenvolva.

Por fim, considerando a relevância das questões apresentadas acerca da necessidade de o Estado trabalhar com as coletividades para desconstruir a aceitabilidade do crime de sonegação fiscal e de garantir aos servidores fiscais, que desempenha a atividade essencial ao funcionamento do Estado, melhores condições para desempenho de sua função. Recomenda-se para trabalhos futuros a investigação de meios que efetivam as questões elencadas e que, por conseqüência, contribuirão para resolução das considerações identificadas. Considerando que as deficiências foram elencadas no presente artigo cabe o aprofundamento da questão visando a identificação de soluções, exemplos de trabalhos que podem ser desenvolvidos são: os impactos do desenvolvimento de um trabalho de conscientização da lesividade do crime de sonegação fiscal através de palestras para estudante do Ensino superior e os impactos da implementação de um plano de qualificação dos servidores fiscais.

Referências

- Brasil. (1960). *Lei nº 3.807, de 26 de agosto de 1960*. Dispõe sobre a Lei Orgânica da Previdência Social. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, 5 set. 1960. http://legislacao.planalto.gov.br/legisla/legislacao.nsf/Viw_Identificacao/lei%203.807-1960?OpenDocument
- Brasil. (1964). *Lei nº 4.357, de 16 de julho de 1964*. Autoriza a emissão de Obrigações do Tesouro Nacional, altera a legislação do imposto sobre a renda, e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, 17 jul. 1964. http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/14357.
- Brasil. (1965). *Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965*. Define o crime de sonegação fiscal e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, 19 jul. 1965. https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-1969/14729.htm
- Brasil. (1966). *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. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, 27 out. 1966. http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm.
- Brasil. (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, DF: Presidência da República. http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm.
- Brasil. (1990). *Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990*. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, 28 dez. 1990. http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18137.htm.
- Brasil. (2003). Presidência da República. Constituição (1988). *Emenda constitucional 42*. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc42.htm
- Brasil. (2009). Supremo Tribunal Federal. *Súmula Vinculante 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 Federal, [2009]. <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/seq-sumula773/false>
- Carrazza, R. A. (2021). *Curso de direito constitucional tributário*. (33a ed.). Malheiros Editores.
- Clemente, F. (2016). *Ensaios sobre sonegação fiscal: evidências internacionais e para o Brasil*. Tese (doutorado). Universidade Federal de Viçosa. Departamento de Economia Rural, Programa de Pós-graduação em Economia Aplicada. <https://www.locus.ufv.br/bitstream/123456789/8839/1/texto%20completo.pdf>.
- Congresso em foco. (2022). *Orçamento da receita federal teve redução de 60% nos últimos cinco anos*. <https://congressoemfoco.uol.com.br/area/pais/orcamento-da-receita-federal-teve-reducao-de-60-nos-ultimos-cinco-anos/>
- Costa, R. V. N. F. (2018). *Direito Tributário Facilitado*. (3a ed.). Método.
- Crepaldi, S. A. (2021). *Planejamento Tributário: teoria e prática*. (4a ed.). Saraiva.
- G1. (2021). *Brasil deixou de arrecadar até R\$ 600 bilhões em tributos de empresas no ano passado, diz estudo*. <https://g1.globo.com/economia/noticia/2021/11/10/brasil-deixou-de-arrecadar-ate-r-600-bilhoes-em-tributos-de-empresas-no-ano-passado-diz-estudo.ghtml>.
- Giambiagi, F. & Além, A. C. (2015). *Finanças Públicas: Teoria e Prática no Brasil*. (5a ed.) revista e atualiza Rio de Janeiro: Campus.
- Harada, K. (2018). *Direito Financeiro e Tributário*. (27a ed.). ATLAS.
- IBPT. (2020). *Estudo Autos De Infração E Sonegação Fiscal*. <https://ibpt.com.br/estudo-autos-de-infracao-e-sonegacao-fiscal/>
- Marton, R. I. J. (2007). *Reflexões sobre a sonegação tributária*. <https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-tributario/reflexoes-sobre-a-sonegacao-tributaria>.
- Mendes, G A. S.; Amaral, C do P. & Souza, C. M. de. (2021). Sonegação fiscal à luz da criminologia crítica. Ribeirão Preto: *Revista Paradigma* p. 26-48.
- Mendonça, J. V. S. de. (2018). *Direito Constitucional Econômico*. (2a ed.). Fórum.
- Migalhas. (2016). *Estudo mostra que empresas brasileiras pagam mais impostos do que devem*. <https://www.migalhas.com.br/quentes/243763/estudo-mostra-que-empresas-brasileiras-pagam-mais-impostos-do-que-devem>.
- Nascimento, C. V. do. (2016). *Estudos Tributário III - Autonomia, evolução histórica e relações com outras disciplinas*: Editus.
- Paulsen, L. (2021). *Curso de Direito Tributário Completo*. (13a ed.). Saraiva.
- Rother, E. T. (2007). *Editorial Revisão sistemática X revisão narrativa*, Acta paul. <https://doi.org/10.1590/S0103-21002007000200001>.
- Sabbag, E. (2020). *Manual de Direito Tributário*. (12a ed.). Saraiva, 2020.
- SEFAZ. (2020). *Número de denúncias anônimas contra sonegação fiscal cresce 65% em dez meses*. <https://www.sefaz.pb.gov.br/announcements/9627-numero-de-denuncias-anonimas-contrasonegacao-fiscal-cresce-65-em-2020>.
- Thomas, K. D. (2015). The psychic cost of tax evasion. *Boston College Law Review*, 56(2).
- Velloso, R. (2003). Uma breve história dos impostos. *Super interessante*. <https://super.abril.com.br/historia/por-que-pagamos-impostos>.