

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE JUIZ DE FORA
FACULDADE DE DIREITO
JESSIKA DE OLIVEIRA FRIZZERO**

ANÁLISE DO CRIME DE SONEGAÇÃO FISCAL NO BRASIL

**Juiz de Fora
2022**

JESSIKA DE OLIVEIRA FRIZZERO

ANÁLISE DO CRIME DE SONEGAÇÃO FISCAL NO BRASIL

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 da Professora Doutora Elizabete Rosa de Mello.

**Juiz de Fora
2022**

FOLHA DE APROVAÇÃO

JESSIKA DE OLIVEIRA FRIZZERO

ANÁLISE DO CRIME DE SONEGAÇÃO FISCAL NO BRASIL

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
Universidade Federal de Juiz de Fora – UFJF/MG

Professor Doutor Cleverson Raymundo Sbarzi Guedes
Universidade Federal de Juiz de Fora – UFJF/MG

Professor Mestre Aloísio da Silva Lopes Júnior
Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais – PUC/MG

PARECER DA BANCA

() APROVADO

() REPROVADO

Juiz de Fora, 8 de agosto de 2022.

ANÁLISE DO CRIME DE SONEGAÇÃO FISCAL NO BRASIL

Jessika de Oliveira Frizzero ¹

RESUMO

O presente artigo aborda o crime de sonegação fiscal sob a perspectiva fiscalizatória, tendo por objetivo apresentar meios de aprimorar a prevenção e o combate à prática da evasão fiscal. De forma a realizar esse estudo utilizou-se o marco teórico do pós-positivismo e a metodologia bibliográfica crítico-dialética. A partir da análise realizada nesse artigo apresentou-se as seguintes propostas para auxiliar na prevenção e redução da prática desse crime: redução da quantidade de tributos, maior publicização dos dados referentes à arrecadação tributária, incentivos fiscais e comportamentais para os contribuintes cumprirem corretamente as obrigações tributárias, realização de acordos com outros países e bancos de atuação internacional, utilização de redes neurais artificiais, aumento da pena de multa e retirada da possibilidade de extinção da ação penal pelo pagamento dos tributos. Ressalta-se que essas propostas foram elaboradas considerando a complexidade do Sistema Tributário brasileiro e a possibilidade de extinção da ação penal pelo pagamento dos tributos como os fatores que mais influenciam na prática do crime de sonegação fiscal no Brasil.

Palavras-chave: Crime de sonegação fiscal; fiscalização tributária; Sistema Tributário brasileiro; tributos; evasão fiscal.

ABSTRACT

This article discusses tax evasion crime under the control perspective aiming to present means to improve prevention and fighting tax evasion. In order to carry out this study, it was used the post-positivism as theoretical framework and the dialectical critical bibliography methodology. From the analysis performed in this article it was presented the following propositions to help prevent and reduce this crime: decrease the amount of taxes, increase the publicity of tax collection data, create tax and behavior incentives for taxpayers who comply to tax obligation, perform deals with other countries and offshore banks, use artificial neural network, increase the fine and demolish the possibility of ending the criminal prosecution by paying taxes. It should be noted that these proposals were elaborated considering the complexity of the Brazilian Tax System and the possibility of ending the criminal prosecution by paying taxes as the main reasons affecting the committing of tax evasion crime.

Keywords: tax evasion crime; tax control; brazilian tax system; taxes; tax evasion.

SUMÁRIO: 1 INTRODUÇÃO. 2 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL BRASILEIRO. 2.1 Complexidade do Sistema Tributário Brasileiro. 2.2 Espécies de tributos. 3 CONCEITO DO CRIME DE SONEGAÇÃO FISCAL. 3.1 Elementares do crime de sonegação fiscal. 3.2 Medidas Despenalizadoras. 4 O CRIME SONEGAÇÃO FISCAL NO BRASIL. 4.1 Panorama da quantidade de crimes de sonegação fiscal no Brasil nos anos 2019 e 2020. 4.2 Aspectos subjetivos do crime de sonegação fiscal. 4.3 Procedimentos de fiscalização do crime de sonegação fiscal. 5 ESTUDO COMPARATIVO DO CRIME DE SONEGAÇÃO FISCAL. 5.1 Caso Colombiano. 5.2 Caso Canadense. 6 CONTRIBUIÇÕES DA REFORMA TRIBUTÁRIA NO COMBATE AO CRIME DE SONEGAÇÃO FISCAL. 6.1 Projeto de Lei nº 3.887/2020. 6.2 Proposta de Emenda à Constituição nº 110/2019. 6.3 Proposta de Emenda à Constituição nº

¹ Graduanda pela Faculdade de Direito da Universidade Federal de Juiz de Fora.

45/2019. 7 PROPOSTAS PARA O COMBATE DO CRIME DE SONEGAÇÃO FISCAL. 8 CONCLUSÕES. REFERÊNCIAS.

1 INTRODUÇÃO

O estudo do crime de sonegação fiscal no Brasil é relevante pois a sua prática impacta não somente o Estado, mas toda sua população, tendo em vista que é por meio da arrecadação tributária que o governo pode proporcionar políticas públicas de qualidade. Assim, o presente artigo analisou esse crime sob a perspectiva da fiscalização com o objetivo de compreender como deve ser realizada para apresentar propostas que visem o aprimoramento da prevenção e do combate desse crime.

Os problemas de pesquisa consubstanciam-se nos seguintes questionamentos, os quais serão respondidos no decorrer deste artigo: quais as causas do crime de sonegação fiscal no Brasil? Como é realizada a fiscalização e qual seu impacto para combater a prática desse crime no Brasil? Como reduzir a prática desse crime no Brasil? Como evitar impunidade nos crimes de sonegação fiscal no Brasil?

O marco teórico utilizado foi o pós-positivismo como filosofia que se caracteriza por alinhar o sistema jurídico com as necessidades sociais, buscando a equidade na execução das leis. Assim, este artigo analisou o crime de sonegação fiscal pautando-se em encontrar soluções que estejam conforme a legislação tributário-penal e que atendam as demandas da população.

Para o alcance desses objetivos, adotou-se a metodologia bibliográfica crítico-dialética, uma vez que esse artigo não se ateve somente a apresentação da legislação, da doutrina e da jurisprudência sobre o tema, mas também apresentou críticas e propostas de melhorias.

De modo a apresentar o assunto de forma didática, estruturou-se esse artigo da seguinte forma: o item 2 aborda o Sistema Tributário nacional apontando sua estrutura e os motivos que o tornam complexo; o item 3 trata do conceito do crime de sonegação fiscal levando em consideração suas elementares e medidas despenalizadoras; o item 4 contextualiza o crime de sonegação fiscal no Brasil a partir da perspectiva da fiscalização, expondo o panorama da incidência desse crime nos anos de 2019 e 2020, os aspectos subjetivos desse crime e os procedimentos de fiscalização; o item 5 realiza a comparação do Sistema Tributário brasileiro em relação aos Sistemas Tributários da Colômbia e do Canadá, principalmente, no que se refere à fiscalização e ao combate ao crime de sonegação fiscal; o item 6 analisa as possíveis contribuições das propostas de reforma tributária em tramitação no Congresso Nacional para o

combate ao crime de sonegação fiscal no Brasil; por fim, o item 7 elabora sugestões para o aprimoramento e prevenção do crime de sonegação fiscal no Brasil.

2 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

O crime de sonegação fiscal, embora tenha causas multifatoriais, conforme apresentam Siqueira e Ramos (2005) e Maria Clara Cunha Farias (2020), possui a complexidade do Sistema Tributário brasileiro como um dos principais fatores de influência em sua prática. Assim, é indispensável realizar primeiro o estudo desse sistema, de forma a compreender porque é complexo e qual seu impacto para a incidência do crime de sonegação fiscal, para em seguida, fazer um estudo do crime propriamente dito, pois é preciso entender a realidade no qual este está inserido para compreender a necessidade da existência de uma norma penal incriminadora como forma de coibir conduta ilícita tipificada no crime de sonegação fiscal.

Dessa forma, esse item tem por objetivo trazer uma análise do Sistema Tributário brasileiro, apresentando sua complexidade estrutural, levando em consideração que o Brasil segue o modelo de Federalismo fiscal, o que permite que todos os entes da Administração Pública instituem, fiscalizem e arrecadem tributos, nos limites do que propõe o texto constitucional. Além disso, esse item tem a finalidade expor a complexidade socioeconômica do Sistema Tributário pátrio, pois o contribuinte é obrigado a cumprir com as obrigações tributárias por força da lei e não por sua vontade (MELLO, 2013, p. 71), sem, contudo, receber uma contraprestação social adequada por parte do Estado ou sequer compreender como e para que o valor pago nos tributos foi utilizado (MELLO, 2013, p. 33).

Ressalta-se que será contextualizado o crime de sonegação fiscal à luz da complexidade do Sistema Tributário nacional, pois este, se aprimorado, tem potencial de reduzir a incidência desse crime e, conseqüentemente, promover um aumento na receita tributária, o que trará benefícios para toda a população, tendo em vista que o objetivo da arrecadação tributária é, ou deveria ser, o investimento em políticas públicas em prol do bem-estar social.

2.1 Complexidade do Sistema Tributário brasileiro

O Sistema Tributário brasileiro é adepto do Federalismo fiscal, que consiste em dividir o poder de tributar entre os entes federativos, quais sejam: União, Estados, Distrito Federal e Municípios (MELLO, 2013, p. 27). Contudo, essa divisão não se restringe apenas ao poder de instituir e legislar sobre os tributos elencados na Constituição, ela se estende à capacidade

tributária de fiscalizar e arrecadar tributos (MELLO, 2013, p. 27), além de abarcar a distribuição equilibrada de recursos por meio da repartição de receitas tributárias (TORRES, 2018, p. 351).

Diante dessa delegação de competências e poderes, levando-se em consideração que o Brasil possui 5.568 Municípios, 26 Estados e o Distrito Federal (IBGE, 2021), a quantidade de normas de Direito Tributário é exorbitante, perfazendo um total de 28.602 normas em vigor sobre o assunto em 2020 (AMARAL, *et. al.*, 2020). Assim, a consequência dessa quantidade de legislações diferentes se traduz com a complexidade do Sistema Tributário, pois o contribuinte precisa entender sobre a legislação específica de cada tributo do ente da Federação, sendo necessário que esse cumpra com todas as diferentes obrigações tributárias principais e acessórias.

À vista disso, de acordo com o estudo *Doing Business Subnacional Brasil 2021*, no Brasil gasta-se uma média de 1.493 horas anuais para se cumprir com todas as obrigações tributárias, estatística que coloca o país em último lugar dentre os 191 países acompanhados pelo Banco Mundial em 2021 (BANCO MUNDIAL, 2021). Essa quantidade de horas é ainda mais preocupante quando comparada a de outros países com características semelhantes no que concerne à extensão territorial e à adoção do Federalismo, como no México e na Índia, cuja média horas gastas para cumprir com as obrigações tributárias não ultrapassam 300 horas anuais (BANCO MUNDIAL, 2021).

Assim, pode-se inferir que, no Brasil, a quantidade de tributos e suas respectivas obrigações acessórias dificultam o pagamento desse, porque o contribuinte além das dificuldades já elencadas, como número excessivo de normas e obrigações tributárias acessórias diferentes, há o problema da falta de universalização dos dados entre os entes da federação, de forma que muitas vezes um mesmo contribuinte precisa realizar a mesma declaração várias vezes para diferentes entes da Federação (BANCO MUNDIAL, 2021). Nesse sentido, o estudo *Doing Business Subnacional Brasil 2021* defende que é mais difícil cumprir com as declarações do que pagar o tributo, de sorte que frequentemente o contribuinte precisa recorrer a um profissional especializado para auxiliá-lo a cumprir com todas as obrigações e lidar com eventuais processos que venha a sofrer por não executar corretamente todos os procedimentos (BANCO MUNDIAL, 2021).

Destaca-se que essa situação não é prejudicial apenas para o contribuinte, mas também é negativa para o ente da Federação, porque é preciso fiscalizar o cumprimento de todas obrigações tributárias principais e acessórias, despendendo-se muitas horas para realizar a fiscalização em razão da ausência de um banco de dados unificado para todos os entes Federativos. Além disso, embora se saiba que é impossível que o Estado realize auditorias de

todos os contribuintes (SIQUEIRA; RAMOS, 2005, p. 576), caso houvesse menos tributos e, conseqüentemente, menos obrigações tributárias acessórias, o fisco conseguiria realizar mais auditorias, o que permitiria não só a identificação de mais casos de crime de sonegação fiscal, mas também a inibição sua prática, porque o aumento da chance de detecção e punição de um crime tende a fazer com que o indivíduo busque não praticar a conduta ilícita (SIQUEIRA; RAMOS, 2005, p. 576).

Outro fator que torna o Sistema Tributário brasileiro complexo é a sua perspectiva social, pois os dados apresentados pelo Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT) sobre o índice de retorno de bem-estar à sociedade (IRBES) em 2018, o qual compara a carga tributária em relação ao PIB e o IDH do país, apontam que o Brasil apresentou o pior desempenho entre os 30 países com maior carga tributária, o que indica que a receita tributária não está sendo adequadamente utilizada para promover políticas públicas que beneficiem a população (OLENIKE, *et. al.*, 2018). A título de comparação, no ano desse estudo, o Brasil se encontrava na terceira posição entre os países com maior carga tributária da América Latina e do Caribe, com um total de 33,36% (OCDE, 2017), porém, mesmo diante dessa posição, não deveria ser considerado um país com uma carga tributária excessiva, tendo em vista que a média de carga tributária dos países integrantes da OCDE era de 33,37% no mesmo período (OCDE, 2017). Assim, o problema brasileiro não reside na carga tributária, mas na má gestão de sua receita, que não gera um retorno adequado em bem-estar à sociedade, como comprovou o estudo acima mencionado.

Além desse fator, outra situação que afeta o Sistema Tributário brasileiro fazendo com que além de complexo, ele seja considerado ineficiente, é o fato de a tributação ocorrer de forma regressiva, isto significa que o tributo não computa a capacidade econômica dos indivíduos para sua incidência, assim aumentando de maneira inversamente proporcional à renda do contribuinte (THEODORO, 2018, p. 16), ou seja, quanto menor for a renda do indivíduo, maior será o comprometimento dessa para o pagamento de tributos. Isso ocorre, principalmente, devido ao fato de o Brasil ter ênfase na tributação sobre o consumo, a qual corresponde a dois terços da carga tributária total brasileira (FERREIRA, 2015, p. 38) e ocorre de forma indireta, ou seja, os tributos que incidiram ao longo de toda a cadeia de produção e comercialização do produto são repassados ao consumidor final embutidos no preço. Assim, indivíduos que recebem um salário mínimo, arcam com os mesmos valores que aqueles que recebem dez salários mínimos, portanto, havendo um comprometimento proporcionalmente maior sobre a renda daqueles com menores condições, configurando um sistema de tributação regressivo e

injusto, pois conforme exposto no parágrafo anterior, o Brasil não proporciona um bom retorno em bem-estar à sociedade.

Dessa forma, o Sistema Tributário brasileiro pode ser considerado complexo, pouco eficiente e injusto, pois 40,82% da renda do brasileiro médio é comprometida pelo pagamento de tributos sobre renda, consumo e patrimônio (AMARAL, *et. al.*, 2022), sendo que não há um retorno social condizente com a carga tributária, uma vez que o Brasil possui o pior índice de retorno em bem-estar social entre os 30 países analisados pelo IBPT (OLENIKE, *et. al.*, 2018). Essa situação gera insatisfação da população devido a desproporcionalidade entre o valor contribuído e o retorno social (ALMEIDA, *et. al.*, 2021), o que corrobora para o aumento da prática do crime de sonegação fiscal, porque a ausência de uma contraprestação social adequada em razão da má gestão dos recursos arrecadados é um fator que gera uma maior tolerância para aceitar a prática da evasão fiscal (CORREIA; PIRES, 2017).

2.2 Espécies de tributos

Uma das causas da complexidade do Sistema Tributário brasileiro é a sua grande quantidade de tributos, conforme apresentado no subitem anterior. Essa situação ocorre em razão de a Constituição de 1988 (BRASIL, 1988) ter mantido os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria, e ter acrescentado outras espécies tributárias como os empréstimos compulsórios, a contribuição de iluminação pública e as contribuições parafiscais. Diante disso, somado ao fato de cada Ente Federativo deter competência tributária para legislar sobre tributos, houve um aumento em sua quantidade, ao invés da redução e sistematização desses (MELLO, 2013, p. 19).

Assim, de acordo com o levantamento realizado pelo Portal Tributário, até o ano de 2020 o país possuía, no mínimo, 92 tributos vigentes (PORTAL TRIBUTÁRIO, 2020), considerando todas as suas espécies.

Após a apresentação das espécies de tributos existentes no Brasil, passa-se a definição de tributo. Ressalta-se que embora todas as espécies de tributo estejam elencadas no texto constitucional em seus artigos 145, 148, 149 e 149-A, não há uma definição de tributo na Constituição (TORRES, 2018, p. 363), sendo essa apenas encontrada no Código Tributário Nacional (CTN), que o define da seguinte forma:

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada (BRASIL, 1966).

Assim, pode-se dizer que tributo é uma obrigação que independe da vontade do contribuinte, pois é compulsória, a qual precisa ser paga em moeda corrente ou, excepcionalmente, nos casos previstos em lei, por meio da dação em pagamento de bens imóveis. Destaca-se que os tributos não se confundem com as multas ou indenizações, tendo em vista que não possuem caráter punitivo, nem caráter de ressarcimento de danos (MACHADO SEGUNDO, 2019, p. 69).

3 CONCEITO DO CRIME DE SONEGAÇÃO FISCAL

Esse item apresentará o estudo do crime de sonegação fiscal, suas características elementares e suas particularidades. Contudo, antes de se iniciar a análise desse crime, é preciso compreender quando esse surgiu no ordenamento jurídico pátrio e realizar sua conceituação, diferenciando evasão fiscal e elisão fiscal.

O crime de sonegação fiscal surgiu na legislação brasileira com a Lei nº 4.729 (BRASIL, 1965), contudo, devido à sua redação, as condutas tipificadas eram de mera conduta (LEBRE, 2021, p. 102), o que ensejou muitas críticas à lei, pois punia-se o agente apenas por sua atitude, sem a necessidade de um resultado naturalístico (NUCCI, 2014, p. 122). Apesar disso, essa deficiência na tipificação do crime de sonegação fiscal somente foi superada com a promulgação da Lei nº 8.137 (BRASIL, 1990), a qual trata dos crimes contra a ordem tributária, tendo sido seu artigo 1º dedicado a elencar as diversas condutas fraudulentas, que configuram o crime em estudo.

Destaca-se que esse crime não se trata da mera supressão do pagamento dos tributos, pois a prisão civil por dívidas não é mais admitida no Brasil, porque o país além de ser signatário da Convenção Americana sobre Direitos Humanos, ratificou o Pacto São José da Costa Rica (BRASIL, 1992), o qual estabelece em seu artigo 7º que ninguém será preso em razão de dívida, salvo em casos de essa ter o caráter de obrigação alimentar (BRASIL, 1992). Assim, para que se configure o crime de sonegação fiscal, é indispensável que se verifique a presença do ato ilícito, como a utilização de meios fraudulentos para o não pagamento do tributo e não apenas a insolvência do contribuinte (LEBRE, 2021, p. 106).

Diante dessa explicação, é preciso estabelecer as diferenças entre evasão fiscal e elisão fiscal, tendo em vista que a primeira se trata justamente de uma das características do crime de sonegação fiscal, que é a utilização de um meio ilícito para se eximir do pagamento de um tributo, enquanto a segunda se trata de um meio lícito de se evitar ou minimizar a ocorrência

do próprio fato gerador (DECOMAIN, 2010, p. 36), sendo essa conduta também conhecida como planejamento tributário. Nesse sentido, essa prática pode ser compreendida como uma “[...] organização das atividades do contribuinte de sorte a que sejam – licitamente – submetidas ao menor ônus tributário possível” (MACHADO SEGUNDO, 2019, p. 202). Desse modo, embora a evasão e a elisão fiscal tenham o mesmo objetivo, que é a redução ou o não pagamento do tributo, o que as difere é o momento em que ocorrem, pois enquanto a elisão fiscal se dá antes da ocorrência do fato gerador e, por isso é lícita, a evasão fiscal acontece após o fato gerador e se vale de fraude para não pagar determinado tributo, sendo, portanto, ilícita.

A seguir serão apresentadas as elementares do crime de sonegação fiscal, isto é, os elementos essenciais para sua definição como conduta típica, bem jurídico tutelado, sujeitos ativo e passivo, conduta típica, consumação e outras características para melhor entendimento do tema.

3.1 Elementares do crime de sonegação fiscal

Este subitem tratará do estudo das características elementares do crime de sonegação fiscal, quais sejam: bem jurídico tutelado, sujeitos ativos e passivos desse crime, conduta típica, consumação e causas de aumento e diminuição da pena.

Em primeiro lugar, será analisado o bem jurídico tutelado nesse tipo penal, qual seja, o patrimônio da Fazenda Pública não apenas no sentido patrimonial, mas também em seu sentido institucional, uma vez que a receita tributária é utilizada para promover as políticas socioeconômicas inerentes ao Estado democrático e social de Direito (PRADO, 2021, p. 365). Desse modo, em razão da importância do bem jurídico tutelado o legislador estabeleceu no art. 15 da Lei 8.137 (BRASIL, 1990) que o crime de sonegação fiscal deverá ser denunciado por meio de ação penal pública incondicionada, isto significa que apenas o Ministério Público pode oferecer a denúncia e propor a ação penal, independente de concordância do ofendido ou qualquer órgão estatal (NUCCI, 2014, p. 500).

Em segundo lugar, expõe-se os seus sujeitos ativo e passivo do crime de sonegação fiscal, o qual tem como sujeito ativo o contribuinte ou o responsável tributário que pratica qualquer conduta tipificada no art. 1º da Lei 8.137 (BRASIL, 1990). Ressalta-se que o crime de sonegação fiscal admite o concurso de pessoas seguindo as regras de autoria e participação, assim podendo existir mais de um sujeito ativo por crime, pois comete o delito quem realiza a ação ou omissão elencada no tipo ou ordena que um terceiro o faça em seu nome (PRADO, 2021, p. 366), assim sendo aplicável tanto a regra geral do art. 29 do Código Penal (BRASIL,

1940), quanto o *caput* do art. 11 da Lei 8.137 (BRASIL, 1990), os quais estabelecem a possibilidade de autoria e participação. Já acerca do sujeito passivo, tem-se de forma direta, o Estado, representado pela figura da Fazenda Pública da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios e, de forma indireta, a sociedade (PRADO, 2021, p. 366).

Em terceiro lugar, analisa-se a conduta típica do crime de sonegação fiscal, a qual consiste no inadimplemento total ou parcial de um tributo que deveria ter sido recolhido, entretanto, é necessário que o indivíduo tenha se utilizado de falsidade ou fraude para se eximir do pagamento do tributo, porque, conforme explicado no item 3, a ausência de pagamento ou o pagamento a menor não configuram crime.

Em quarto lugar, estuda-se a consumação desse crime, que para se consolidar exige a ocorrência do resultado danoso com a evasão total ou parcial do tributo, sendo admissível a tentativa (PRADO, 2021, p. 376) e determina que a fraude ou a falsidade seja idônea, capaz de enganar, pois caso não o seja, trata-se de um crime impossível por absoluta ineficácia do meio, o qual não é passível de punição, conforme entendimento do Superior Tribunal de Justiça (STJ) no HC 119054/SP (STJ, 2010). Ainda nessa seara, para configuração do crime é preciso que o sujeito tenha agido com dolo direto ou eventual (PRADO, 2021, p. 376), uma vez que a figura da culpa é admitida apenas a título de exceção e deve estar expressamente prevista na legislação, conforme o parágrafo único do art. 18 do Código Penal (BRASIL, 1940) e, no caso do crime de sonegação fiscal, não há essa previsão.

Por fim, estuda-se as causas de aumento e diminuição da pena desse crime. No tocante às causas de aumento, essas estão dispostas no art. 12 da Lei 8.137 (BRASIL, 1990), o qual estabelece que a pena pode ser aumentada de um terço até a metade caso ocorra grave dano à coletividade, ou o autor seja servidor público no exercício de suas funções ou o crime seja praticado em ralação a prestação de serviços ou ao comércio de bens essenciais a vida e a saúde. Já no que concerne a diminuição da pena, o parágrafo único do art. 16 dessa mesma Lei dispõe que, no caso de o crime ser cometido em sede de associação criminosa ou coautoria, aquele que confessar espontaneamente revelando à autoridade policial ou judicial toda a trama delituosa, poderá ter sua pena reduzida de um a dois terços (BRASIL, 1990).

Após a apresentação das elementares do crime de sonegação fiscal, é importante mencionar que a ação penal do crime de sonegação fiscal somente pode ser instaurada com o esgotamento da via administrativa e o devido lançamento do crédito tributário, conforme entendimento pacificado pelo STF com a edição da sumula vinculante nº 24 (PRADO, 2021, p. 381). Essa situação ocorre porque, conforme o art. 142 do CTN, será a autoridade administrativa quem detém a competência para definir se um tributo é devido e qual o seu

montante, devendo primeiro fazer seu lançamento para depois cobrá-lo, respeitando o devido processo legal administrativo (MACHADO SEGUNDO, 2019, p. 538).

Enfatiza-se, contudo, que a necessidade do exaurimento do processo administrativo não é um entrave para o processo penal, mas será necessário para manutenção da segurança jurídica e proteção dos direitos fundamentais como o devido processo legal, o contraditório, a ampla defesa e a liberdade, todos elencados nos incisos do art. 5º da Constituição (BRASIL, 1988), que estabelecem a utilização do Direito Penal como *ultima ratio*. Além disso, esse fato não impede que o Ministério Público permaneça inerte caso identifique indícios de crime de sonegação fiscal, pois é possível que esse provoque a autoridade fiscal para investigação da situação, seguindo o devido processo administrativo e, caso a Fazenda Pública não inicie a fiscalização ou não realize corretamente a fiscalização, o *parquet* pode instaurar ação penal contra autoridade fiscal (MACHADO SEGUNDO, 2019, p. 543).

Dessa forma, pode-se entender que, em se tratando de matéria tributária, o Direito Penal surge como última ferramenta para solução das controvérsias, pois o foco é garantir a arrecadação tributária, fato que também pode ser identificado com a possibilidade de utilização de medidas despenalizadoras como o mero pagamento do tributo, assunto que será explorado no próximo subitem.

3.2 Medidas Despenalizadoras

Os crimes contra ordem tributária dispostos na Lei nº 8.137 (BRASIL, 1990), diferentemente de outros tipos de crimes, comportam a despenalização por meio do parcelamento ou do pagamento integral do tributo devido, isto é, com o qual ocorre a extinção da punibilidade com a eliminação da pena, mesmo que a conduta ainda seja considerada crime (MOURA, TEIXEIRA, 2022, p. 15).

Além dessa peculiaridade, há ainda a questão de que essa extinção de punibilidade pode ocorrer a qualquer tempo, mesmo após o trânsito em julgado, bastando o pagamento integral ou o parcelamento do valor devido, conforme entendimento firmado pelo STF, após a Lei nº 10.684 (BRASIL, 2003), levando em consideração que o art. 9º da referida lei não estabeleceu um marco temporal para efetuação do pagamento ou parcelamento (CAMPOS; FREIRE, 2017, p. 737). Nesse sentido tem-se as ementas dos acórdãos do STF a seguir:

EMENTA: AÇÃO PENAL. EX-PREFEITO E ATUAL DEPUTADO FEDERAL. DENÚNCIA DE INFRAÇÃO AO DECRETO-LEI 201/1967, ART. 1º, III E IX. APROPRIAÇÃO INDÉBITA PREVIDENCIÁRIA. EMENDATIO LIBELLI. ABSOLVIÇÃO EM RELAÇÃO A PARCELA DA

APROPRIAÇÃO, EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE PELO PAGAMENTO, EM RELAÇÃO AO MAIS. 1. A apropriação indébita previdenciária (art. 168-A do Código Penal) prevalece sobre o tipo previsto no art. 1º, XIV, do Decreto-Lei 201/1967, quando a hipótese versa descumprimento de lei municipal atinente a recolhimento a autarquia previdenciária. 2. Ausência de descrição própria de desvio de renda pública, independente da suposta apropriação indébita, leva à absolvição, sobretudo quando a prova dos autos evidencia não ter havido o suposto fato. Improcedência da denúncia, no ponto. 3. Incide, no caso, o entendimento de que o pagamento do tributo, a qualquer tempo, extingue a punibilidade do crime tributário. Precedente (BRASIL, 2015), grifos nossos.

EMENTA Recurso ordinário em habeas corpus. Apropriação indébita previdenciária (art. 168-A, § 1º, I, CP). Condenação. Trânsito em julgado. Pagamento do débito tributário. Extinção da punibilidade do agente. Admissibilidade. Inteligência do art. 9º, § 2º, da Lei nº 10.684/03. Precedentes. Ausência de comprovação cabal do pagamento. Recurso parcialmente provido para, afastado o óbice referente ao momento do pagamento, determinar ao juízo das execuções criminais que declare extinta a punibilidade do agente, caso venha a ser demonstrada, por certidão ou ofício do INSS, a quitação do débito. 1. Tratando-se de apropriação indébita previdenciária (art. 168-A, § 1º, I, CP), o pagamento integral do débito tributário, ainda que após o trânsito em julgado da condenação, é causa de extinção da punibilidade do agente, nos termos do art. 9º, § 2º, da Lei nº 10.684/03. Precedentes. 2. Na espécie, os documentos apresentados pelo recorrente ao juízo da execução criminal não permitem aferir, com a necessária segurança, se houve ou não quitação integral do débito. 3. Nesse diapasão, não há como, desde logo, se conceder o writ para extinguir sua punibilidade. 4. De toda sorte, afastado o óbice referente ao momento do pagamento, cumprirá ao juízo das execuções criminais declarar extinta a punibilidade do agente, caso demonstrada a quitação do débito, por certidão ou ofício do INSS. 5. Recurso parcialmente provido (BRASIL, 2016), grifos nossos.

Ementa: EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. MATÉRIA CRIMINAL. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. QUITAÇÃO INTEGRAL DO DÉBITO. PRESSUPOSTOS DE EMBARGABILIDADE. AUSÊNCIA. EMBARGOS REJEITADOS. EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE. POSSIBILIDADE. PRECEDENTE. ORDEM CONCEDIDA DE OFÍCIO. 1. Os embargos de declaração não constituem meio hábil para a reforma do julgado, sendo cabíveis somente quando houver no acórdão omissão, contradição ou obscuridade, nos termos do art. 619 do Código de Processo Penal. 2. A decisão aqui embargada sanou a contradição que fora ventilada na primeira petição de embargos, consignando que, “embora o acórdão recorrido da origem tenha apreciado a questão relativa à exclusão da culpabilidade por conta da inexigibilidade de conduta diversa, verifico que, realmente, essa tese não foi veiculada nas razões do recurso extraordinário aqui em análise, de modo que a aplicação da Súmula 279 desta Corte, no ponto, não poderia ter sido utilizada, conforme bem apontado pela parte embargante”. 3. Embora não seja o caso de conhecer dos embargos, observo que a parte, por meio da Petição 46.379/2021, junta aos autos decisão proferida pelo juízo da 2ª Vara Criminal da Comarca de Joinville, reconhecendo a extinção da punibilidade do ora embargante, tendo em vista a quitação integral do débito tributário

contraído perante o fisco estadual. 4. Ordem concedida de ofício para declarar a extinção da punibilidade do ora embargante. (BRASIL, 2021), grifos nossos.

Contudo, esse entendimento, embora pacificado na jurisprudência do STF, gera divergências na doutrina. Assim, de um lado, tem-se aqueles que defendem a despenalização por meio do pagamento do tributo sob o argumento de que a punição privativa de liberdade é um meio desproporcional ao ilícito praticado, além de considerar que o legislador ao omitir o marco temporal considerou privilegiar a política arrecadatória, o que seria mais vantajoso para o Estado uma vez que o infrator é intimidado ao pagamento do crédito tributário para manter sua liberdade (CAMPOS; FREIRE, 2017, p. 741).

Por outro lado, aqueles que são contrários a esse entendimento defendem que há uma transgressão de valores, pois passa-se a utilizar o Direito Penal como meio de cobrança de tributos, afastando-o de seu caráter de proteção dos bens jurídicos mais caros à sociedade e beirando a inconstitucionalidade, pois o art. 5º, inciso LXVII da Constituição (BRASIL, 1988), veda o uso da coação penal para cobrança de dívidas. Além disso, consideram que há um tratamento desigual que beneficia os indivíduos abastados, pois exige-se tão somente o pagamento para finalizar o processo e suas consequências, não havendo reprovabilidade da conduta de fraude, apenas do inadimplemento (CAMPOS; FREIRE, 2017, p. 742).

Diante disso, pode-se inferir que apesar de a medida despenalizadora ser considerada aplicável a qualquer tempo pela interpretação da Lei realizada pela jurisprudência do STF, não deveria ser utilizada dessa forma, porque há um tratamento desigual para esses crimes, uma vez que não há essa possibilidade de extinção de punibilidade pelo pagamento a qualquer tempo para outro tipo de crime. E, no caso dos crimes contra ordem tributária, essa extinção atinge todas as consequências de uma condenação criminal. Dessa forma, ocorre benefício daqueles indivíduos que possuem melhores condições econômicas, porque basta o pagamento para que o infrator fique livre da condenação criminal, assim não havendo qualquer represália à prática da fraude ou da falsidade, sendo apenas punido o inadimplemento. Desse modo, tendo como consequência a possibilidade de reincidência da prática do crime de sonegação fiscal, pois os infratores tem como única consequência o dever de pagar o tributo devido.

4 O CRIME SONEGAÇÃO FISCAL NO BRASIL

Após a realização da análise do Sistema Tributário brasileiro e das características do crime de sonegação fiscal, passa-se ao estudo do panorama desse crime no país entre os anos

de 2019 a 2020, apresentando-se os impactos para a Fazenda e para os brasileiros a partir dos dados apresentados nos estudos realizados pelo IBPT e pela Receita Federal.

Além disso, nesse item será apresentado os aspectos subjetivos do crime de sonegação fiscal no Brasil a partir da exposição do perfil dos principais infratores e das causas que os influenciam para prática desse crime, com o objetivo de compreender se o problema do crime de sonegação fiscal tem relação somente com as dificuldades e injustiças do Sistema Tributário pátrio ou se há outras causas que influenciam a prática desse crime.

Por fim serão estudados procedimentos de fiscalização do crime de sonegação fiscal, visando compreender como, quando e onde ocorre, de que forma ocorre e quais são os resultados desses procedimentos, além de apresentar quem são os agentes responsáveis por sua realização, pois assim será possível compreender se essa fiscalização é eficiente, identificando seus problemas, de forma que se possa encontrar meios para melhorá-la.

O estudo realizado nesse item é relevante pois é a partir desse que se poderá aprofundar a análise do crime de sonegação fiscal no Brasil, compreendendo os pontos positivos e negativos da fiscalização para, assim, suscitar propostas cujo objetivo seja o aprimoramento do combate a esse crime.

4.1 Panorama do crime de sonegação fiscal no Brasil nos anos 2019 e 2020

De forma a apresentar o panorama do crime de sonegação fiscal no Brasil primeiro se analisará os dados de 2019 e, em sequência, será realizada uma comparação desse conhecimento com as informações obtidas sobre o ano de 2020², levando em consideração que a pandemia do Covid-19 causou impactos também para a fiscalização efetuada pela Receita Federal.

No ano de 2019, conforme os dados apresentados no Relatório Anual de Fiscalização da Receita Federal, foram realizados 481.319 procedimentos fiscais, que constituíram um crédito tributário no valor de R\$201,66 bilhões, valor 7,9% superior ao crédito de 2018, sendo que a maior parte desses valores adveio de autuações nos serviços financeiros e no setor industrial (RECEITA FEDERAL, 2022).

Acerca das autuações por tributo federal, o imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza da pessoa jurídica (IRPJ) corresponde a 39% do total do crédito lançado em 2019, contudo, embora tenha sido o tributo com maior participação nesses lançamentos, não foi o que

² Não foi possível realizar a análise dos dados dos anos de 2021 e 2022 devido ao fato de a Receita Federal não ter atualizado em seu *site* os relatórios anuais de fiscalização desses anos.

mais teve autuações, pois o IRPJ computou 1.912 autuações em 2019, enquanto o tributo contribuição previdenciária patronal teve um saldo de 2.592, seguido do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza da pessoa física (IRPF) com 2.431 (RECEITA FEDERAL, 2022). Assim, pode-se concluir que a sonegação praticada pelas pessoas jurídicas tem maior impacto financeiro.

Destaca-se que o grau de acerto dessa fiscalização realizada no ano de 2019 foi de 91,55% (RECEITA FEDERAL, 2022), essa porcentagem indica, portanto, que a seleção realizada pela Receita Federal para o que deve ser fiscalizado tem sido bem aplicada, pois há um alto grau de acerto.

Já no que concerne ao ano de 2020, é preciso levar em consideração a ocorrência da pandemia da Covid-19, a qual impactou os procedimentos de fiscalização e revisão de declarações realizadas pela Receita Federal, uma vez que foi necessário a aplicação de medidas de proteção emergenciais, como a suspensão dos prazos para prática dos atos processuais entre março e agosto de 2020 (RECEITA FEDERAL, 2022). Assim, esse fator explica o motivo de a quantidade de procedimentos fiscais ter sido de 427.235 e de o crédito tributário constituído pela fiscalização de 2020 ter sido de R\$177,3 bilhões, valores inferiores em relação ao ano anterior (RECEITA FEDERAL, 2022). Além disso, diferente do que se observou em 2019, em 2020 os setores que concentraram os procedimentos fiscais foram a indústria, o comércio e a prestação de serviços (RECEITA FEDERAL, 2022).

No tocante ao lançamento de procedimentos de fiscalização por tributo federal, repetiu-se o ocorrido em 2019, pois o tributo com o maior participação no crédito lançado em razão da fiscalização foi o IRPJ, sendo esse responsável por 40,9% do total (RECEITA FEDERAL, 2022). Contudo, do mesmo modo que no ano anterior, esse tributo não foi o que mais teve procedimentos de fiscalização, tendo sido o terceiro tributo federal com mais procedimentos realizados, sendo precedido pelo IRPF e contribuição previdenciária patronal (RECEITA FEDERAL, 2022).

No que compete ao grau de acerto das fiscalizações realizadas em 2020, o índice de acerto atingiu a marca de 91,62%, praticamente a mesma do ano de 2019 (RECEITA FEDERAL, 2022). Essa manutenção dos altos índices de acerto indica que a Receita Federal tem realizado um trabalho eficiente, porém, ainda não tem conseguido abarcar uma grande parte das infrações, pois de acordo com o IBPT a estimativa de tributos sonegados pelas empresas em 2019 foi de aproximadamente R\$ 417 bilhões por ano (IBPT, 2020), valor superior ao que foi efetivamente lançado.

Dessa forma, entende-se que é necessário encontrar meios de ampliar a fiscalização, mantendo os critérios utilizados, como o monitoramento e fiscalização dos contribuintes com maior capacidade contributiva, o cruzamento de dados da pessoa física e da pessoa jurídica em âmbito nacional e internacional e a fiscalização de planejamento tributários (RECEITA FEDERAL, 2022). Assim, será possível encontrar mais indivíduos que cometem o crime de sonegação fiscal e permanecem impunes pela ausência de fiscalização, considerando que é necessário que os auditores da Receita Federal selecionem aqueles que serão examinados, porque devido ao grande número de obrigações tributárias e contribuintes não é possível fiscalizar todos.

4.2 Aspectos subjetivos do crime de sonegação fiscal

Os dados da Receita Federal nos anos de 2019 e 2020 apresentam indícios de que a principal fonte da sonegação fiscal vem das pessoas jurídicas, com foco nos setores do comércio, prestação de serviços e indústrias, tendo em vista que esses três somados correspondem a mais de 60% do total do crédito tributário lançado pela fiscalização (RECEITA FEDERAL, 2022). Contudo, há também uma parcela expressiva de autuações realizadas em relação a pessoas físicas, sendo que os principais fiscalizados nos dois anos foram os proprietários e dirigentes de empresas, seguidos dos profissionais liberais. Apesar disso, o valor lançado por essa fiscalização é menor do que o crédito constituído pelas pessoas jurídicas (RECEITA FEDERAL, 2022).

Destaca-se que esses dados dos relatórios anuais de 2019 e 2020 da Receita Federal corroboram com o estudo do IBPT, o qual apresentou que há indícios do crime de sonegação fiscal em 47% das empresas de pequeno porte, 31% das empresas de médio porte e 16% das empresas de grande porte (IBPT, 2020).

Assim, diante disso, conclui-se que são as pessoas jurídicas das empresas de pequeno e médio porte que mais cometem o crime de sonegação fiscal, porém são os contribuintes com melhor desempenho econômico, como empresas de grande porte, que geram maior impacto econômico ao cometerem esse tipo de crime, considerando que seu faturamento é também expressivo (RECEITA FEDERAL, 2022).

Esse comportamento por parte das empresas pode ser explicado em razão de que, de acordo com a teoria clássica da economia, os indivíduos fazem escolhas racionais com objetivo de maximizar seus lucros (FARIAS, 2020, p. 99). Dessa forma, no caso do pagamento de tributos, o contribuinte que pretende cometer o crime de sonegação fiscal avalia se a

probabilidade de ser detectado cometendo a evasão fiscal e o nível de impacto de uma eventual punição é mais vantajosa financeiramente do que a declaração e pagamento correto dos tributos devidos (OLIVEIRA; SANTOS, 2020, p. 47). Além disso, outros fatores que influenciam nessa tomada de decisão são: a baixa confiabilidade no governo e nos sistema judicial, a corrupção e os elevados custos de conformidade (OLIVEIRA; SANTOS, 2020, p.47); e a insatisfação dos indivíduos com o retorno social adquirido com o pagamento de tributos (BELO, *et. al.*, 2021, p. 922).

Desse modo, observa-se que o fato de a fiscalização não conseguir abarcar todos os infratores, associada a insatisfação de um retorno social precário, gera como consequência incentivo para a prática do crime de sonegação fiscal. Contudo, não se deve culpar apenas a deficiência da fiscalização, porque não é viável a realização de procedimentos fiscais em todas as declarações de todos os contribuintes, conforme será explicado no próximo subitem.

4.3 Procedimentos de fiscalização do crime de sonegação fiscal

A fiscalização do crime de sonegação fiscal é realizada de acordo com a divisão do Federalismo fiscal, a qual foi explicada no subitem 2.1. Dessa forma há diferentes tipos de órgãos fiscalizadores a depender de quem detém a competência do tributo, isto é, para tributos de natureza federal, a fiscalização é efetuada pela Receita Federal, já para tributos de natureza estadual, a competência é da Secretária da Fazenda de cada Estado e, no caso do Município, cabe à Secretaria das Finanças do Município realizar os procedimentos fiscais.

Apesar de existir essa divisão, o procedimento de fiscalização e a estrutura dos órgãos não difere, uma vez que são os auditores fiscais ou agentes fiscais competentes de cada Ente Federativo que instauram e executam os procedimentos fiscais relativos aos tributos, respeitando o devido processo legal administrativo (RECEITA FEDERAL, 2022). Assim, além da questão das competências sobre cada tributo, a diferença entre a atuação desses órgãos reside nas estratégias de fiscalização adotada para prevenir e identificar os crimes contra a ordem tributária.

Diante dessa possibilidade de os Entes Federativos poderem adotar planos diferentes de fiscalização, optou-se por apresentar a seguir apenas o procedimento e a estratégia de enfrentamento do crime de sonegação fiscal realizada pela Receita Federal, tendo em vista que essa é responsável pela fiscalização dos tributos de competência da União.

A Receita Federal possui dois tipos de procedimentos fiscais: a fiscalização e a diligência. O primeiro consiste em ações que objetivam a verificação do cumprimento das

obrigações tributárias relacionadas aos tributos cuja competência seja da União e a aplicação da legislação do comércio exterior, que podem resultar em prejuízo fiscal e em constituição de crédito tributário (RECEITA FEDERAL, 2022). Já o segundo corresponde a ações cujo objetivo é coletar informações ou outros elementos solicitados pelo sujeito passivo ou de interesse da administração tributária que podem ser objeto de constituição de crédito tributário ou sanções administrativas (RECEITA FEDERAL, 2022).

Contudo, para realização desses procedimentos a Receita Federal realiza anualmente um planejamento estratégico de fiscalização (RECEITA FEDERAL, 2022), tendo em vista que a quantidade de tributos federais e obrigações tributárias é exorbitante, portanto, sendo necessário selecionar o que e quem é mais relevante para ser fiscalizado.

Nessa seara, atualmente, o plano de fiscalização da Receita Federal consiste em priorizar a procura de indícios de ilegalidades praticadas por pessoas jurídicas de grande e médio porte e pessoas físicas possuidoras patrimônio ou renda elevada (RECEITA FEDERAL, 2022). Além disso, também são verificadas pessoas físicas e jurídicas com inconsistências em suas escriturações e declarações (RECEITA FEDERAL, 2022). Ademais, além dessas estratégias, a Receita Federal tem se valido da tecnologia já existente com os programas de lançamento de nota fiscal eletrônica e com novas ferramentas de cruzamento massivo de dados, como da pessoa física em âmbito nacional e internacional para combater a evasão fiscal (RECEITA FEDERAL, 2022). Destaca-se que, com essa atuação da Receita Federal os índices de evasão fiscal têm reduzido anualmente, atingindo um índice de 15% em 2019 e sendo o menor de toda a América Latina (IBPT, 2020).

Assim, com esse planejamento e essa tecnologia é possível que o Brasil consiga reduzir significativamente a prática do crime de sonegação fiscal, principalmente se houver uma ampliação dessa fiscalização mantendo a sua qualidade e, concomitantemente, aplicando medidas preventivas para que o crime nem mesmo ocorra.

5 ESTUDO COMPARATIVO DO CRIME DE SONEGAÇÃO FISCAL

Este item abordará o crime de sonegação fiscal sob uma perspectiva comparativa, com o objetivo de compreender se no Brasil a política de fiscalização e prevenção desse crime se vale de métodos que otimizam essas políticas ou se necessita de atualizações tendo como base métodos bem sucedidos utilizados na Colômbia e no Canadá como forma de combate a esse crime.

Optou-se por estudar o crime de sonegação fiscal na Colômbia por se tratar de um país localizado na América do Sul, possuindo características socioeconômicas semelhantes ao Brasil. Além disso, a Colômbia, assim como o Brasil, possui mais tributos sobre o consumo e serviços do que sobre patrimônio e renda (OCDE, 2020). Dessa forma, a análise comparativa desses dois países torna-se interessante considerando essas semelhanças.

Já no que concerne ao Canadá, este país foi escolhido considerando o fato de ser um país desenvolvido com extensão continental, o que contrasta com o Brasil, pois esse é um país com área vasta, mas ainda em ascensão econômica. Outro fator que motivou essa seleção foi o total da tributação em relação ao PIB de cada país, pois em 2020 o Canadá possuía um índice de 34,4% e o Brasil 31,6% (OCDE, 2020), portanto, sendo uma diferença estreita. Por fim, também se levou em conta o fato de que o Canadá possui como foco a tributação sobre renda e patrimônio, diferentemente do Brasil, que tributa em maior porcentagem o consumo e os serviços (OCDE, 2020). Assim, tendo em vista essas diferenças, a análise do Canadá em comparação com o Brasil pode apresentar uma outra perspectiva de fiscalização tributária e combate ao crime de sonegação fiscal conforme será verificado a seguir.

5.1 Caso Colombiano

O crime de sonegação fiscal na Colômbia possui como suas possíveis causas os seguintes fatores: desigualdade, corrupção, elevada carga tributária, complexidade e ineficiência do Sistema Tributário (LÓPEZ; TIMBARE, 2019, p. 9). No entanto, os estudos indicaram que, dentre esses, os dois principais motivos do alto índice de evasão fiscal foram a complexidade do Sistema Tributário, principalmente, devido ao fato de ter ocorrido dezoito reformas tributárias entre os anos de 1990 e 2016 (CUERVO, 2018, p. 76-89), e a desigualdade socioeconômica do país, a qual tem como consequência o surgimento da economia informal, sobre a qual não é possível mensurar sua movimentação financeira, porque ocorre de forma ilegal (LÓPEZ, TIMBARE, 2019, p. 19).

No que compete à fiscalização do cumprimento das obrigações tributárias, a Colômbia possui um órgão vinculado ao Ministério da Fazenda e do Crédito Público, o *Dirección de Impuestos e Aduanas Nacionales* (DIAN), o qual é responsável por realizar auditorias verificando as declarações e o cumprimento das normas tributárias, além de efetuar investigações de forma espontânea ou por meio de denúncias acerca de irregularidades tributárias (SARRIA; JULIETH, 2020, p. 10). Destaca-se que os métodos utilizados para essas investigações são o cruzamento de informações de diferentes fontes nacionais e internacionais

e o sistema de nota fiscal eletrônica, adotado desde 2018, como forma de obter informações e controle das transações financeiras de forma mais eficiente (GÓMEZ; OSPINA, 2019, p. 67-68.)

Ressalta-se que na Colômbia, até o ano 2018, a evasão fiscal não era tipificada como crime, assim o indivíduo que incorria nessa prática apenas respondia ao processo administrativo, tendo como sanção somente a multa e a obrigação de pagamento dos tributos devidos (GÓMEZ; OSPINA, 2019, p. 69). Contudo, diante da alta incidência da evasão fiscal nesse país, foi necessário a criação do crime de sonegação fiscal, que ocorreu em 2018 como uma forma de reduzir essa conduta por meio do aumento na severidade da punição (GÓMEZ; OSPINA, 2019, p. 69). Apesar desse enrijecimento das sanções, a legislação que tipificou o crime de sonegação fiscal na Colômbia autoriza a extinção da ação penal por meio do pagamento dos tributos, desde que o valor total sonegado não ultrapasse 8.500 salários mínimos e que o infrator apresente a declaração tributária correta (GÓMEZ; OSPINA, 2019, p. 69).

Observa-se que, com relação ao combate do crime de sonegação fiscal e sua fiscalização, a Colômbia guarda algumas semelhanças com o Brasil, uma vez que ambos possuem a complexidade do Sistema Tributário como uma das causas para prática deste crime. Além disso, os dois países possuem órgãos vinculados ao Estado, os quais são responsáveis por realizar a fiscalização do cumprimento das obrigações tributárias e a investigação de possíveis práticas de crimes contra a ordem tributária. Outro ponto em comum entre esses países é a possibilidade de o pagamento dos tributos ensejar a extinção da ação penal do crime de sonegação fiscal.

Em contrapartida, há diferenças entre Brasil e Colômbia no tocante à extinção da ação penal do crime de sonegação fiscal pelo pagamento dos tributos, porque na Colômbia existe um teto do valor evadido para o que infrator possa se valer desse benefício, enquanto que no Brasil não há qualquer limitação, de forma que, para qualquer valor fruto do crime de sonegação fiscal, o pagamento dos tributos tem como consequência a extinção da ação penal. Desse modo, indicando que o Brasil, comparado à Colômbia, é menos severo na condenação daqueles indivíduos que cometem o crime de sonegação fiscal.

Conclui-se que o Brasil e a Colômbia possuem muitas semelhanças no desenvolvimento da fiscalização tributária e no combate ao crime de sonegação fiscal, embora a Colômbia tenha adotado algumas medidas de fiscalização e tenha tipificado o crime de sonegação fiscal de forma tardia se comparada ao Brasil. Assim, observa-se que há esforços de ambos os países para combater o crime de sonegação fiscal, valendo-se da utilização da tecnologia para facilitar e acelerar os procedimentos de fiscalização e buscando meios de enrijecer a punição pela prática

desse crime, apesar de, nesse caso, a Colômbia ser mais rígida do que o Brasil com os infratores de maior capacidade econômica.

5.2 Caso Canadense

No Canadá, as possíveis causas que influenciam na prática do crime de sonegação fiscal são a complexidade de seu Sistema Tributário (STURM, 2021, p. 749), a eficiência da fiscalização e a tributação justa (CASANOVA, 2009, p. 74-76).

Acerca da complexidade do Sistema Tributário canadense, essa pode ser considerada média, tendo em vista que há dificuldade na compreensão de seu Código Tributário, enquanto há facilidade no entendimento da estrutura tributária (STURM, 2021, p. 749). Além disso, ao se comparar a complexidade tributária do Canadá com outros países da OCDE, verificou-se que esse país ocupava a oitava posição dentre os vinte e um países estudados (STURM, 2021, p. 784).

No que concerne à eficiência da fiscalização tributária, essa se apresenta como um fator de influência na prática do crime de sonegação fiscal porque quanto melhor for a fiscalização, maior é a chance de se identificar e punir os infratores, o que tende a inibir a conduta delituosa (CASANOVA, 2009, p. 75).

Já no que compete à tributação justa, sua influência no crime de sonegação fiscal consiste no fato de que quando o contribuinte considera que a carga tributária é justa, condizendo com o retorno em bem-estar social, esse sente-se compelido a cumprir com as obrigações tributárias, não cometendo a evasão fiscal (CASANOVA, 2009, p. 76).

No que tange a fiscalização no Canadá é realizada por um órgão vinculado ao governo, a *Canada Revenue Agency* (CRA), a qual realiza desde as auditorias das declarações tributárias até as investigações dos indícios de crime de sonegação fiscal. Destaca-se que, como no Canadá a maior parte dos tributos é recolhido por meio de declarações dos próprios contribuintes, não é possível a realização de auditorias de todos os indivíduos (KERZNER; CHODIKOFF, 2016, p. 105), assim os auditores precisam selecionar aqueles considerados de maior risco para a prática do crime de sonegação fiscal ou que apresentam inconsistências nas declarações (CANADA REVENUE AGENCY, 2022). Ademais, outro método de fiscalização adotado pela CRA é o cruzamento massivo de dados de transações eletrônicas nacionais e internacionais para detectar fraudes fiscais, sendo isso possível em razão dos acordos realizados entre o Canadá e a OCDE, os bancos no exterior e os outros países (CANADA REVENUE AGENCY, 2022).

No tocante ao tipo penal do crime de sonegação fiscal no Canadá, ressalta-se que não existe a possibilidade de extinção da ação penal pelo pagamento dos tributos devidos. Dessa maneira, os indivíduos que cometem o crime de sonegação fiscal têm como resultado a pena de multa, a qual pode atingir o valor de até 200% do valor dos tributos devidos, e a pena de privação de liberdade, que pode ser de até 5 anos, embora a maior parte dos casos tenha apenas a multa como condenação (*CANADA REVENUE AGENCY*, 2022). Além disso, mesmo nos casos em que não ocorra a privação de liberdade, o infrator tem como consequência o registro da prática do crime em sua certidão de antecedentes criminais e a divulgação da condenação na mídia, gerando uma publicidade negativa para o indivíduo que comete o crime de sonegação fiscal (*CANADA REVENUE AGENCY*, 2022).

Entretanto, devido ao vazamento de dados em 2016 do Panamá *papers*, das Bahamas e da Ilha dos Homens, surgiram indícios de que o Canadá poderia estar beneficiando os infratores abastados, pois esses apresentaram menos chances de serem investigados e processados (COCKFIELD, 2017, p. 653), além de os dados indicarem que esses contribuintes possuem um tratamento mais leniente por parte da justiça se comparados a indivíduos que cometeram o mesmo crime, mas que possuem menor capacidade contributiva (COCKFIELD, 2017, p. 677).

Verifica-se que, embora haja diferenças socioeconômicas entre o Canadá e o Brasil, há semelhanças entre os países no que se refere à fiscalização e combate ao crime de sonegação fiscal, pois ambos os países possuem órgãos independentes para realização de auditorias e investigação dos contribuintes. Além disso, nos dois países, em razão da grande quantidade de declarações tributárias, essas auditorias precisam ter como foco os contribuintes que apresentam maiores possibilidades de cometerem evasão fiscal. Nota-se, também, que tanto o Brasil, quanto o Canadá, utilizam-se do cruzamento massivo de dados nacionais e internacionais para encontrar os indivíduos que cometem o crime de sonegação fiscal.

Por outro lado, existem algumas diferenças entre esses países no que concerne à complexidade do Sistema Tributário, porque no Canadá esse apresenta média complexidade, enquanto no Brasil observa-se um grau mais elevado, conforme abordado no item 3 deste artigo. Além disso, há distinções entre esses países no que se refere à possibilidade de extinção da ação penal pelo pagamento dos tributos, pois no Brasil isso é possível, porém no Canadá, caso o indivíduo cometa esse crime, além de ser obrigado a pagar os tributos, esse sofrerá a sanção penal, por meio de multa ou privação de liberdade, e ainda terá de suportar as outras consequências da condenação, as quais foram mencionadas anteriormente.

Conclui-se que, apesar de o Brasil e o Canadá guardarem algumas semelhanças na fiscalização e no combate ao crime de sonegação fiscal, o Canadá possui algumas medidas mais

severas para a punição daqueles que cometem esse crime, porque, diferentemente, do que ocorre no Brasil, não é possível extinguir a ação penal com o pagamento dos tributos devidos, assim, mesmo que o indivíduo seja condenado apenas à pena de multa, há consequências como registro da prática do crime na certidão de antecedentes criminais e publicidade negativa na mídia. Apesar disso, salienta-se que, mesmo diante dessas medidas, o Canadá, assim com o Brasil, apresentou indícios de favorecimento aos indivíduos mais abastados que cometem o crime de sonegação fiscal.

6 CONTRIBUIÇÕES DA REFORMA TRIBUTÁRIA NO COMBATE AO CRIME DE SONEGAÇÃO FISCAL

No Brasil, atualmente, existem três propostas tramitando no Congresso Nacional com objetivo de realizar uma reforma tributária no país, quais sejam: a Proposta de Emenda à Constituição nº 45 (BRASIL, 2019), a Proposta de Emenda à Constituição nº 110 (BRASIL, 2019), o Projeto de Lei nº 3.887 (BRASIL, 2020) e o Projeto de Lei nº 2.337 (BRASIL, 2021). Assim, diante da possibilidade de alterações na legislação tributária, faz-se necessário a análise de como cada um desses projetos pode contribuir no combate ao crime de sonegação fiscal.

O primeiro Projeto em tramitação de reforma tributária foi apresentado na data de 03 de abril de 2019 com a Proposta de Emenda à Constituição nº 45 (BRASIL, 2019), por iniciativa da Câmara dos Deputados (CÂMARA DOS DEPUTADOS, 2022). Dentre as alterações apresentadas por essa proposta, destacam-se a criação do imposto seletivo e do imposto sobre bens e serviços (IBS), sendo que o primeiro terá índole extrafiscal e incidirá sobre bens e serviços cujo consumo deve ser desestimulado, já o segundo terá a função de substituir os seguintes cinco tributos: imposto sobre produtos industrializados (IPI), contribuição social para o programa de integração social (PIS), contribuição para o financiamento da seguridade social (COFINS), imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS) e imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS) (CÂMARA DOS DEPUTADOS, 2022). Enfatiza-se que, embora essa proposta não aborde qualquer questão relacionada ao crime de sonegação fiscal, é possível que haja impacto na prática desse, uma vez que a diminuição da quantidade de tributos pode simplificar o Sistema Tributário brasileiro e, assim, reduzir a incidência do crime de sonegação fiscal, tendo em vista que, conforme exposto no item 3 deste artigo, a complexidade desse sistema é uma das causas que influenciam na prática desse crime.

O segundo Projeto em tramitação de reforma tributária foi de iniciativa do Senado Federal, tendo sido apresentado em 09 de julho de 2019 como a Proposta de Emenda à Constituição nº 110 (BRASIL, 2019). Essa proposta é bastante similar à Proposta de Emenda à Constituição nº 45 (BRASIL, 2019), sendo que suas principais diferenças residem no fato de o imposto seletivo não ter caráter extrafiscal, mas arrecadatório e, também, de o IBS substituir os seguintes nove tributos: IPI, PIS, COFINS, ICMS, ISS, imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários (IOF), contribuição social para o programa de formação do patrimônio do servidor público (PASEP), contribuição de intervenção no domínio econômico (CIDE-Combustíveis) e contribuição social do Salário-Educação (CÂMARA DOS DEPUTADOS, 2022). Assim, no mesmo sentido da Proposta de Emenda à Constituição nº 45 (BRASIL, 2019), o principal impacto das alterações da Proposta de Emenda à Constituição nº 110 (BRASIL, 2019) para o crime de sonegação fiscal, é a redução da prática desse, em razão da diminuição da complexidade do Sistema Tributário brasileiro.

A terceira proposta de reforma tributária em análise é o Projeto de Lei nº 3.887 (BRASIL, 2020), apresentado em 21 de julho de 2020 por iniciativa do Poder Executivo Federal. Diferentemente das duas propostas de emenda à constituição anteriores, esse Projeto de Lei não tem por objetivo a criação dos tributos imposto seletivo e IBS. Entretanto, esse Projeto prevê a instituição do tributo contribuição social sobre operação com bens e serviços (CBS), a qual substituirá os tributos PIS, PASEP e COFINS. Dessa forma, do mesmo modo que as outras propostas, o impacto desse Projeto de Lei se dá com a possível simplificação do Sistema Tributário nacional em razão da redução no número de tributos.

Por fim, a última proposta de Reforma Tributária em tramitação no Congresso Nacional é o Projeto de Lei nº 2.337 (BRASIL, 2021), o qual também foi de iniciativa do Poder Executivo Federal. Esse Projeto de Lei, diversamente dos anteriores, não pretende instituir um novo tributo para substituir aqueles já existentes, mas tem por objetivo realizar as seguintes alterações na legislação tributária: alterar a tabela do IRPF de modo que os contribuintes com renda inferior a R\$2.500,00 sejam isentos de pagá-lo, reduzir a alíquota do IRPJ de 15% para 8% e diminuir em 1% a alíquota de contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas (CSLL) a partir da revogação dos benefícios fiscais do PIS e da COFINS. Assim, considerando essas modificações, é possível que ocorra uma redução na prática do crime de sonegação fiscal em razão da redução das alíquotas, porque haverá diminuição do impacto da carga tributária para as empresas, o que pode estimular a declaração e o pagamento correto dos tributos devidos.

Diante disso, nota-se que três dos quatro Projetos de reforma tributária em trâmite são bastante semelhantes, pois visam a redução da quantidade de tributos pela substituição dos

existentes por um novo tributo, porém, o último Projeto de Lei se difere porque tem por objetivo reduzir o impacto das carga tributária para as empresas. Apesar disso, todos os projetos apresentam como consequência a simplificação do Sistema Tributário brasileiro seja por meio da redução da quantidade de tributos, seja em razão da redução da carga tributária, o que auxilia no combate ao crime de sonegação fiscal, porque uma das causas que influenciam em sua prática é a complexidade desse sistema. Assim, dentre os Projetos apresentados, a Proposta de Emenda à Constituição nº 110 (BRASIL, 2019) se apresenta como a mais benéfica, porque tem por objetivo substituir nove tributos pelo IBS, assim apresentando uma simplificação mais eficiente do que as outras duas.

7 PROPOSTAS PARA O COMBATE DO CRIME DE SONEGAÇÃO FISCAL

A análise realizada nesse artigo sobre o crime de sonegação fiscal no Brasil apontou deficiências no Sistema Tributário pátrio, as quais impactam na prática desse crime. Diante disso, faz-se necessário a apresentação das propostas a seguir para aprimorar esse Sistema e auxiliar no combate ao crime de sonegação fiscal no Brasil.

No que se refere à questão da complexidade do Sistema Tributário nacional, situação exposta no item 2 desse artigo, como um dos problemas que influenciam na prática do crime em estudo, é possível simplifica-lo com a alteração do texto legal, de modo que a nova redação seja clara e precisa, evitando ambiguidades. Essa simplificação consiste em descomplexificar esse Sistema com a redução na quantidade de tributos, tema que já está presente nas propostas em trâmite de reforma tributária no Congresso Nacional, as quais foram analisadas no item 6 desse artigo. Sublinha-se que essa redução pode auxiliar no combate do crime de sonegação fiscal porque devido ao fato de o Brasil adotar o federalismo fiscal, os tributos de competência estadual, distrital e municipal possuem legislações diferentes a depender do local de ocorrência do fato gerador, o que prejudica a atuação da fiscalização, em razão da grande quantidade de obrigações tributárias para averiguar, além dessa situação dificultar a compreensão por parte do contribuinte, o que pode leva-lo à prática do crime de sonegação fiscal.

Já no que se relaciona à carga tributária e ao retorno em bem-estar à sociedade, tema tratado no subitem 3.1 desse artigo, o governo poderia aperfeiçoar o detalhamento na publicização dos dados referentes à utilização do valor da arrecadação tributária, de modo que a população consiga compreender a porcentagem dos tributos que está sendo investida em políticas públicas e que possa cobrar maiores investimentos em áreas que proporcionem retorno em bem-estar à sociedade, situação que poderia gerar um estímulo ao cumprimento das

obrigações tributárias por parte dos contribuintes, porque com o aumento da transparência, há um aumento na confiabilidade do Estado.

Outra possibilidade para reduzir a prática do crime de sonegação fiscal consiste na criação de incentivos para que o contribuinte cumpra corretamente as obrigações tributárias, por exemplo com a promoção de benefícios fiscais ou premiações. Salienta-se que, no Brasil, já existem projetos nesse aspecto, como no Estado de Pernambuco que, como uma forma de evitar a evasão fiscal do ICMS, criou a possibilidade de os contribuintes, que exigirem notas fiscais dos estabelecimentos, trocarem essas notas fiscais por ingressos em eventos esportivos, eventos culturais e programas de premiações associados a escolas públicas estaduais e instituições de saúde e assistência social (FARIAS, 2020, p. 103). Nesse mesmo sentido, no Estado de São Paulo, há também incentivos comportamentais para combate à sonegação do ICMS, porém, nesse caso, a requisição da nota fiscal constando o CPF ou o CNPJ do consumidor permite que o contribuinte receba créditos que podem ser utilizados para: abatimento de carga tributária, depósito em conta corrente ou poupança, doação e participação em sorteios realizados pelo governo do Estado, cujos prêmios variam de R\$ 1.000,00 (um mil reais) a R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais) (FARIAS, 2020, p. 105).

Acerca da fiscalização, é preciso que essa seja otimizada e potencializada, porque embora tenha se apresentado acurada, essa não consegue abarcar todo o arcabouço de contribuintes que deveriam ser auditados por apresentarem maior risco para a prática do crime de sonegação fiscal. Assim, para que isso ocorra, o Brasil poderia realizar acordos com diversos bancos de atuação mundial e com outros países, para que esses compartilhem dados dos contribuintes brasileiros que realizam movimentação financeira no exterior numa tentativa de se eximir do pagamento dos tributos. Outra forma de aperfeiçoar a fiscalização no Brasil baseia-se na utilização de redes neurais artificiais, isto é, no emprego de modelos computacionais de processamento de dados que funcionam de modo similar ao sistema nervoso humano (OLIVEIRA; SANTOS, 2020, p. 47), para estabelecer os perfis de contribuintes que apresentam maior risco de cometer o crime de sonegação fiscal e, por isso, precisam de uma fiscalização incisiva para evitar que a prática desse crime fique impune (OLIVEIRA; SANTOS, 2020, p. 62).

Por fim, aborda-se a matéria do tipo penal do crime de sonegação fiscal, considerando-se que é crucial seu aprimoramento porque, no Brasil, verificou-se um grau elevado de impunidade e favorecimento de contribuintes com melhor capacidade contributiva. À vista disso, como uma forma de dirimir o problema propõe-se o aumento dos valores da pena de multa e utilização da pena de privação de liberdade apenas em casos mais extremos, desde que

ocorra a retirada da possibilidade de extinção da punibilidade pelo pagamento, de forma que, mesmo que o infrator seja punido apenas com a pena de multa, esse tenha consequências da condenação penal como o registro da prática do crime de sonegação fiscal na certidão de antecedentes criminais.

Assim, de acordo com o estudo realizado nesse artigo, essas seriam as propostas que poderiam ser implementadas de forma rápida e eficaz para prevenção e combate ao crime de sonegação fiscal no Brasil.

8 CONCLUSÃO

O presente artigo analisou o crime de sonegação fiscal no Brasil a fim de compreender como é realizada a fiscalização e o combate desse crime, além de entender quais fatores influenciam em sua prática e quais medidas podem ser adotadas para evitar sua ocorrência, com as seguintes conclusões:

O Sistema Tributário brasileiro é complexo, regressivo e não apresenta um bom retorno de bem-estar à sociedade, o que estimula a prática do crime de sonegação fiscal no país.

O objetivo do Estado é a arrecadação tributária e não a punição do infrator, de forma que o Direito Penal é utilizado apenas como mais uma ferramenta para coagir o contribuinte a pagar os tributos devidos. Detectou-se também que o Brasil, ao optar por essa estratégia, favorece os infratores com maior capacidade contributiva.

O trabalho realizado pelos auditores fiscais da Receita Federal é eficiente e preciso, contudo, não consegue abarcar todos os contribuintes, assim possibilitando que alguns indivíduos não sejam punidos pela prática do crime de sonegação fiscal.

O Brasil, a Colômbia e o Canadá possuem estratégias fiscalizatórias semelhantes, entretanto, notou-se que o Canadá e a Colômbia são mais rígidos que o Brasil na punição da prática do crime de sonegação fiscal.

As quatro propostas de reforma tributária em tramitação no Congresso Nacional podem contribuir para o combate ao crime de sonegação fiscal reduzindo a complexidade do Sistema Tributário brasileiro e, assim, auxiliando na diminuição da prática da evasão fiscal.

Apresentou-se as seguintes propostas para aprimorar a prevenção e o combate ao crime de sonegação fiscal no Brasil: redução da quantidade de tributos, maior publicização dos dados referentes à arrecadação tributária, incentivos fiscais e comportamentais para os contribuintes cumprirem corretamente as obrigações tributárias, realização de acordos com outros países e

bancos de atuação internacional, utilização de redes neurais artificiais, aumento da pena de multa e retirada da possibilidade de extinção da ação penal pelo pagamento dos tributos.

Por fim, embora o Brasil apresente índices cada vez mais baixos referentes à prática do crime de sonegação fiscal, é necessário que continue se aperfeiçoando para prevenir e combater esse crime, porque impacta não só na arrecadação tributária do Estado, como na realização de políticas públicas.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Jonathan Celestino de, *et. al.* Fatores motivadores para o sentimento de desproporcionalidade entre a arrecadação tributária e o seu retorno na perspectiva de alunos de graduação da UNB e UFG. *In: 7º Congresso UnB de Contabilidade e Governança & 4º Congresso UnB de Iniciação Científica – CCGUnB, 2021, Brasília. Anais [...].* Brasília: Universidade de Brasília, 2021, p. 1-20. Disponível em: <https://conferencias.unb.br/index.php/ccgunb/ccgunb7/paper/view/35753>. Acesso em: 15 jun. 2022.

AMARAL, Gilberto Luiz do, *et. al.* **Estudo sobre os dias trabalhados para pagar tributos – 2020**. Curitiba: Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT), 2020. Disponível em: <https://ibpt.com.br/estudo-sobre-os-dias-trabalhados-para-pagar-tributos-2020/>. Acesso em: 15 jun. 2022.

AMARAL, Gilberto Luiz do, *et. al.* **Quantidade de normas editadas no Brasil: 32 anos da Constituição Federal de 1988**. Curitiba: Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT), 2020. Disponível em: <https://ibpt.com.br/estudo-sobre-a-quantidade-de-normas-editadas-no-brasil-desde-a-ultima-constituicao-2020/>. Acesso em: 3 maio 2022.

BANCO MUNDIAL. 2021. **Doing Business Subnacional Brasil 2021**. Washington, DC: Banco Mundial, 2021. Disponível em: <https://subnational.doingbusiness.org/pt/reports/subnational-reports/brazil>. Acesso em: 2 maio 2022.

BELO, Mariana Emanuelli; NASCIMENTO, Thiago Cavalcante; MENDONÇA, Andréa Torres Barros Batinga de. *Misbehavior* empreendedor associado às práticas de sonegação fiscal. **Cadernos EBAPE.BR**, Rio de Janeiro, v. 19, n°4, p. 918-931 out./dez. 2021. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/cadernosebape/article/view/84525/80065>. Acesso em: 23 jun. 2022.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [2022]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 18 jun. 2022.

BRASIL. **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. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 18 fev. 2022.

BRASIL. **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. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8137.htm. Acesso em: 18 fev. 2022.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Proposta de Emenda à Constituição nº 45, de 03 de abril de 2019**. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Brasília, DF: Câmara dos Deputados, 2019. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2196833>. Acesso em: 8 jul. 2022.

BRASIL. Senado Federal. **Proposta de Emenda à Constituição nº 110, de 09 de julho de 2019**. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Brasília, DF: Senado Federal, 2019. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/137699>. Acesso em: 8 jul. 2022.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei nº 3.887, de 21 de julho de 2020**. Institui a Contribuição Social sobre Operações com Bens e Serviços - CBS, e altera a legislação tributária federal. Brasília, DF: Câmara dos Deputados, 2021. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2258196>. Acesso em: 8 jul. 2022.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei nº 2.337, de 25 de junho de 2021**. Altera a legislação do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza das Pessoas Físicas e das Pessoas Jurídicas e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. Brasília, DF: Câmara dos Deputados, 2021. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2288389>. Acesso em 1 ago. 2022.

BRASIL. Receita Federal. Auditoria Fiscal. **TDPF – Orientações ao Contribuinte**. [s.l.], 2022. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/orientacao-tributaria/auditoria-fiscal/tdpf-orientacoes-ao-contribuinte#ProcedimentosFiscais>. Acesso em: 23 jun. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (6. Turma). **Habeas Corpus 119054/SP**. Habeas Corpus. Uso De Documento Falso. Falsificação Grosseira. Absoluta Ineficácia Do Meio Empregado. Conduta Atípica. Ordem Concedida. 1. A falsificação grosseira, notada pelo homem comum, afasta a tipicidade do crime de uso de documento falso, por absoluta ineficácia do meio empregado. 2. Precedentes deste Superior Tribunal de Justiça. 3. Habeas corpus concedido. Impetrante: Genival Torres Dantas Junior. Impetrado: Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. Relator: Min. Haroldo Rodrigues, 4 de março de 2010. Disponível em: [https://scon.stj.jus.br/SCON/pesquisar.jsp?i=1&b=ACOR&livre=\(\(%27HC%27.clap.+e+@num=%27119054%27\)+ou+\(%27HC%27+adj+%27119054%27\).suce.\)&thesaurus=JURIDICO&fr=veja](https://scon.stj.jus.br/SCON/pesquisar.jsp?i=1&b=ACOR&livre=((%27HC%27.clap.+e+@num=%27119054%27)+ou+(%27HC%27+adj+%27119054%27).suce.)&thesaurus=JURIDICO&fr=veja). Acesso em: 9 jun. 2022.

BRASL. Supremo Tribunal Federal (Segunda Turma). **Ação Penal 450/MG**. EMENTA: AÇÃO PENAL. EX-PREFEITO E ATUAL DEPUTADO FEDERAL. DENÚNCIA DE INFRAÇÃO AO DECRETO-LEI 201/1967, ART. 1º, III E IX. APROPRIAÇÃO INDÉBITA PREVIDENCIÁRIA. EMENDATIO LIBELLI. ABSOLVIÇÃO EM RELAÇÃO A PARCELA DA APROPRIAÇÃO, EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE PELO PAGAMENTO, EM RELAÇÃO AO MAIS. Autor: Ministério Público Federal. Réu: Jairo Ataíde Vieira. Relator: Min. Celso de Mello, 18 de novembro de 2014. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur291816/false>. Acesso em: 15 jun. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Segunda Turma). **Recurso Ordinário em Habeas Corpus 128.245/SP**. Recurso ordinário em habeas corpus. Apropriação indébita previdenciária (art. 168-A, § 1º, I, CP). Condenação. Trânsito em julgado. Pagamento do débito tributário. Extinção da punibilidade do agente. Admissibilidade. Inteligência do art. 9º, § 2º, da Lei nº 10.684/03. Precedentes. Ausência de comprovação cabal do pagamento. Recurso parcialmente provido para, afastado o óbice referente ao momento do pagamento, determinar ao juízo das execuções criminais que declare extinta a punibilidade do agente, caso venha a ser demonstrada, por certidão ou ofício do INSS, a quitação do débito. Recorrente: José Carlos Zampugno. Recorrido: Ministério Público Federal. Relator: Min. Dias Toffoli, 23 de agosto de 2016. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur358351/false>. Acesso em: 15 jun. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Segunda Turma). **Embargos de Declaração nos Embargos de Declaração no Recurso Extraordinário com Agravo 1294738/SC**. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. MATÉRIA CRIMINAL. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. QUITAÇÃO INTEGRAL DO DÉBITO. PRESSUPOSTOS DE EMBARGABILIDADE. AUSÊNCIA. EMBARGOS REJEITADOS. EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE. POSSIBILIDADE. PRECEDENTE. ORDEM CONCEDIDA DE OFÍCIO. Embargante: Tiago de Borba. Embargado: Ministério Público do Estado de Santa Catarina. Relator: Min. Edson Fachin, 30 de agosto de 2021. Disponível: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur453491/false>. Acesso em: 14 jun. 2022.

CAMPOS, Hélio Silva Ourém; FREIRE, Sheyla Canuto Barbosa. Extinção da punibilidade pelo pagamento integral do débito tributário em decisão do STF: ineficácia do direito penal tributário. **Revista Eletrônica do Curso de Direito da UFSM**, Santa Maria, v. 12, n. 13, p. 735-767, 2017. Disponível em: <https://periodicos.ufsm.br/revistadireito/article/view/25583/pdf>. Acesso em: 9 jun. 2022.

CANADÁ. *Canada Revenue Agency. Tax Evasion and aggressive tax avoidance know no borders*. [s.l], 2022. Disponível em <https://www.canada.ca/en/revenue-agency/campaigns/tax-evasion-no-borders.html>. Acesso em: 30 jun. 2022.

CANADÁ. *Canada Revenue Agency. Tax Evasion. There are consequences*. [s.l], 2022. Disponível em: <https://www.canada.ca/en/revenue-agency/campaigns/tax-cheating-consequences.html>. Acesso em: 30 jun. 2022.

CANADÁ. *Canada Revenue Agency. The CRA's criminal investigations process*. [s.l], 2022. Disponível em: <https://www.canada.ca/en/revenue-agency/programs/about-canada-revenue->

agency-cra/compliance/combat-tax-crimes/criminal-investigation-process.html. Acesso em: 30 jun. 2022.

CASANOVA, Cristina. *Tax evasion and corruption: a comparative analysis*. 2009. Tese (Graduação em Economia) – Faculdade de Economia, *Università Cattolica del Sacro Cuore di Milano*, Milão, 2009. Disponível em: <https://www.academia.edu/16069545/taxevasionandcorruptionacomparativeanalysis>. Acesso em: 30 jun. 2022.

CHODIKOFF, David W.; KERZNER, David S. *International Tax Evasion in the Global Information Age*. 1. ed. Londres: Palgrave Macmillan, 2016. Disponível em: https://books.google.com.br/books/about/International_Tax_Evasion_in_the_Global.html?id=mECiDAEACAAJ&redir_esc=y. Acesso em: 1 jul. 2022.

COCKFIELD, Arthur J. *Policy Forum: Examining Canadian Offshore Tax Evasion*. *Canadian Tax Journal*, [S. l.], v. 65, n. 3, p. 651-680, 2017. Disponível em: https://www.ctf.ca/CTFWEB/EN/Publications/CTJ_Content/2017CTJ3.aspx. Acesso em: 1 jul. 2022.

CORREIA, Pedro Miguel Alves Ribeiro; PIRES, Isabel Cristina Gomes Maia. Evasão fiscal, ética e controvérsias: percepções do agente fiscal sobre a ética fiscal dos contribuintes. *Revista Estudo & Debate*, [S. l.], v. 24, n. 2, ago. 2017. Disponível em: <http://univates.br/revistas/index.php/estudoedebate/article/view/1324>. Acesso em: 10 jun. 2022

CUERVO, Rodriguez; OSWALDO, Jersson. *Análisis y estimación de la evasión y elusión de impuestos en Colombia durante el periodo 1997 - 2017, e identificación de los principales cambios tributarios generados para combatirlos*. Dissertação (Mestrado em Administração), *Universidad Nacional de Colombia*, Bogotá, 2018. Disponível em: <https://repositorio.unal.edu.co/handle/unal/68799>. Acesso em: 30 jun. 2022.

DECOMAIN. Pedro Roberto. *Crimes contra a ordem tributária*. 5. ed. Belo Horizonte: Forum, 2010.

FARIAS, Maria Clara Cunha. O combate à sonegação do ICMS à luz da economia comportamental e da regulação responsiva. *Revista de Direito Setorial e Regulatório*, Brasília, v. 6, n° 2, p. 96-128, out. Disponível em: <https://periodicos.unb.br/index.php/rdsr/article/view/30220>. Acesso em: 23 jun. 2022.

GÓMEZ, Julián Londoño; OSPINA, Julieth Andrea Carvajal. *Efectos de la evasión de impuestos en colombia durante los últimos 5 años*. *Institución Universitaria Tecnológico de Antioquia*, Medellín, 2019. Disponível em: <https://dspace.tdea.edu.co/bitstream/handle/tda/525/Efectos%20de%20la%20evasión%20de%20impuestos.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Acesso em: 30 jun. 2022.

LÓPEZ, Felipe Pinto; TIBAMBRE, Katheryn. *Determinantes de la evasión de impuestos en Colombia 2007-2017*. *Universidad de La Salle*, Bogotá, 2019. Disponível em: https://ciencia.lasalle.edu.co/contaduria_publica/972. Acesso em: 30 jun. 2022.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de direito tributário**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2019.

MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 13. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

MOURA, Aline Teodoro de; TEIXEIRA, Claudia de Paula. Crimes Tributários: Uma análise da extinção da punibilidade pelo pagamento. **Revista Acadêmica de Direito da Unigranrio**, Duque de Caxias, v. 12, n.1, p. 154-180, 2022. Disponível em: <http://publicacoes.unigranrio.edu.br/index.php/rdugr/article/view/6917>. Acesso em: 9 jun. 2022.

OCDE. **Compare your country. Global revenue statistics database**. Disponível em: <https://www.compareyourcountry.org/tax-revenues-global>. Acesso em: 30 jun. 2022.

OCDE. **Tax Revenue**. França: Organização para Cooperação e Desenvolvimento, 2020. Disponível em: <https://data.oecd.org/tax/tax-revenue.htm>. Acesso em: 2 maio 2022.

OCDE. **Revenue Statistics in Latin America and the Caribbean 2022**. Paris: OCDE. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/58a2dc35-en-es>. Acesso em: 2 maio 2022.

OLENIK, João Eloi; AMARAL, Gilberto Luiz do; AMARAL, Letícia Mary Fernandes do. **Estudo sobre carga tributária/PIB X IDH: cálculo do IRBES**. Curitiba: Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT), 2018. Disponível em: <https://ibpt.com.br/estudo-sobre-carga-tributaria-pib-x-idh-calculo-do-irbes/>. Acesso em: 1 jun. 2022.

OLIVEIRA, Francisco Nobre; SANTOS, Luis Paulo Guimarães dos. Estratégia para combater a sonegação fiscal: um modelo para o ICMS baseado em redes neurais artificiais. **Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade**, Salvador, v. 10, n. 1, p. 42-64, jan./abr. 2020. Disponível em: <https://www.revistas.uneb.br/index.php/financ/article/view/7474>. Acesso em: 23 jun. 2022.

PRADO, Luiz Regis. **Direito Penal Econômico**. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2021.

RIO DE JANEIRO. Secretaria de Estado de Fazenda do Rio de Janeiro. Auditoria Geral do Estado do Rio de Janeiro. **Publicações e Orientações**. [S.l.], 2022. Disponível em: http://www.fazenda.rj.gov.br/age/faces/menu-auditoria/PublicacoesOrientacoes/PublicacoesOrientacoes-ProcedimentosAuditoria?_adf.ctrl-state=pbmgx3a3s_5&_afLoop=111691004422891982. Acesso em: 23 jun. 2022.

SARRIA, Aguilar; JULIETH, Karen. **Análisis de los efectos de la evasión de impuestos en Colombia, Chile y Argentina**. Universidad Antonio Nariño, Quibdó, jun. 2020. Disponível em: <http://repositorio.uan.edu.co/handle/123456789/1892>. Acesso em: 30 jun. 2022.

STURM, Susann. *Income Tax Complexity Faced by Multinational Corporations: A Comparative Study of Canada, the United States, and Other Selected OECD Countries*. **Canadian Tax Journal**, [S. l.], v. 69, n. 3, p. 745-790, 2021. Disponível em: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3962529. Acesso em: 1 jul. 2022

THEODORO, Fernanda Borges. **A injusta regressividade na imposição indireta**. 2018. Dissertação (Mestrado em Direito) — Faculdade de Direito, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2018. Disponível em: <http://www.btdt.uerj.br/handle/1/9413>. Acesso em: 27 maio 2022.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 20. ed. Rio de Janeiro: Editora Processo, 2018. 455 p. Disponível em: <https://plataforma.bvirtual.com.br/Leitor/Publicacao/185200/pdf/0>. Acesso em: 3 maio 2022.