

**CENTRO UNIVERSITÁRIO TABOSA DE ALMEIDA
ASCES-UNITA**

BACHARELADO EM DIREITO

**O CRIME DE SONEGAÇÃO FISCAL NO POLO DE CONFECÇÕES DO
AGRESTE PERNAMBUCANO SOB UMA ÓTICA
MULTIDIMENSIONAL**

ANDRÉ LUÍS QUEIROZ COELHO

**CARUARU
2017**

**CENTRO UNIVERSITÁRIO TABOSA DE ALMEIDA
ASCES-UNITA**

BACHARELADO EM DIREITO

**O CRIME DE SONEGAÇÃO FISCAL NO POLO DE CONFECÇÕES DO
AGRESTE PERNAMBUCANO SOB UMA ÓTICA
MULTIDIMENSIONAL**

**Trabalho de Conclusão de Curso,
apresentado ao Centro
Universitário Tabosa de Almeida -
ASCES-UNITA, como requisito
para a obtenção do grau de
bacharel em Direito, sob
orientação do Prof. Msc. Marcos
Aurélio Mota Jordão.**

ANDRÉ LUÍS QUEIROZ COELHO

**CARUARU
2017**

BANCA EXAMINADORA

Aprovada em: ____ de _____ de _____.

Presidente: Prof. Marcos Aurélio Mota Jordão

Primeiro Avaliador: Prof. Adilson Silva Ferraz (Suplente)

DEDICATÓRIA

Dedico este trabalho ao meu amigo Igor Leonardo Soares da Silva Moura, por ter feito de sua vida tão curta um exemplo de sonhador, por ter mantido sempre seu foco e determinação para lutar por seus sonhos e alcançar seus objetivos.

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus, por ter me proporcionado o milagre da vida, por cada experiência vivida e aprendizado colhido. Sou grato também pela benção de ter ao redor pessoas tão maravilhosas.

Minha gratidão pertence também aos meus pais, pessoas tão incríveis que nunca mediram esforços para me oferecer tudo o que eu precisasse, inclusive por cada privação que propiciaram cientes de ter sido o melhor para mim.

Também devo o meu profundo agradecimento a todas aquelas pessoas que fazem parte da minha vida, sem distinção de distância, intimidade ou proximidade, que de uma forma ou de outra contribuíram para o meu crescimento, inclusive para o desenvolvimento deste presente trabalho.

Sou eternamente grato a todos vocês.

Procurai deixar o mundo melhor do que o encontrastes, e quando vos chegar a vez de morrer, podeis morrer felizes sentindo que ao menos não desperdiçastes o tempo e fizestes todo o possível para fazer o bem.
(Robert Baden-Powell)

RESUMO

A Sonegação Fiscal consiste na ação ou omissão voluntária do agente que, por meio de fraude, evita, total ou parcialmente, o pagamento de tributos. Trata-se de uma conduta ilícita perpetrada de forma contumaz no Brasil e que responde por um nefasto problema social no país. Entretanto, não recebe a devida relevância social, permanecendo ignorada pela maioria da sociedade. Ao longo da presente obra, será analisado o fenômeno social da sonegação e suas repercussões jurídicas, com destaque nas circunstâncias desta realidade no denominado Polo de Condições do Agreste Pernambucano. Para tanto, será utilizada a Teoria da Ótica da Complexidade, proposta por Edgar Morin, que promove uma percepção sistêmica do objeto de estudo, elaborada sob um olhar multidimensional pelo qual o analisa dentro da realidade que existe. Para tanto, serão examinados os fatores que influenciam a subsistência do fenômeno social da sonegação em níveis tão elevados. O estudo propõe uma nova compreensão acerca da evasão fiscal no Brasil, a qual atualmente é vista por parte da sociedade como um meio de economia de custos, mesmo diante da sua ilicitude. Por conseguinte, nosso estudo pretende revelar que o Poder Público possui demasiada responsabilidade na persistência desta conduta, motivo pelo qual faz-se necessário o investimento pelo Estado em ações para oferecer mudanças nesta conjuntura social.

PALAVRAS CHAVE: SONEGAÇÃO FISCAL; EVASÃO FISCAL; ELUSÃO FISCAL; ECONOMIA ILÍCITA DE TRIBUTOS.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CAMEX – Câmara de Comércio Exterior

CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

IBPT – Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação

ICMS – Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços

IDH – Índice de Desenvolvimento Humano

IE – Imposto sobre as Exportações

II – Imposto sobre a Importação

IRBES – Índice de Retorno de Bem Estar à Sociedade

IPI – Imposto sobre os Produtos Industrializados

ITBI – Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis

OECD – Organization for Economic Cooperation and Development

PLP - Projeto de Lei e outras Proposições

PIB – Produto Interno Bruto

RFB – Receita Federal do Brasil

TCU – Tribunal de Contas da União

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	10
CAPÍTULO I. NOÇÕES GERAIS SOBRE A SONEGAÇÃO FISCAL	13
1.1 A SONEGAÇÃO FISCAL NO BRASIL.....	14
1.2 O ILÍCITO FISCAL.....	15
1.3 CLASSIFICAÇÃO DOCTRINÁRIA DO ILÍCITO FISCAL.....	16
1.3.1 Elisão Fiscal.....	19
1.3.2 Elusão Fiscal.....	21
1.3.3 Evasão Fiscal.....	23
CAPÍTULO II. A RELEVÂNCIA SOCIAL DO COMBATE CONTRA A SONEGAÇÃO FISCAL	25
2.1 SONEGAÇÃO FISCAL X CORRUPÇÃO: QUEM PERDE É A COLETIVIDADE	26
2.2 A RELEVÂNCIA SOCIAL TRANSMITIDA À EVASÃO FISCAL.....	29
2.3 REPERCUSSÃO JURÍDICA DOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA	31
2.3.1 Repressão Penal e Administrativa aos Crimes contra a Ordem Tributária	33
2.3.2 Da Norma Geral Antielisão Fiscal	35
CAPÍTULO III. A SONEGAÇÃO FISCAL NO PÓLO DE CONFECÇÕES DO AGRESTE PERNAMBUCANO	37
3.1 A ANÁLISE MULTIDIMENSIONAL (TEORIA DA ÓTICA DA COMPLEXIDADE).....	38
3.2 ANÁLISE MULTIDIMENSIONAL DA SONEGAÇÃO FISCAL.....	39
3.2.1 A Elevada Carga Tributária.....	40
3.2.2 A Insatisfação Pública com o Poder Estatal.....	43

3.2.3	A Educação.....	48
3.2.4	Outros fatores	49
3.3	A RESPONSABILIDADE DO PODER PÚBLICO NO FENÔMENO DA SONEGAÇÃO FISCAL	52
	CONSIDERAÇÕES FINAIS	57
	REFERÊNCIAS.....	60

INTRODUÇÃO

O presente trabalho científico visa pesquisar sobre as condutas de sonegação fiscal no Brasil, analisando as repercussões jurídicas e sociais deste ilícito penal tributário. Para tanto, serão discutidos, dentre outros pontos, os fatores que cooperam para a consolidação do hábito de sonegar tributos.

O foco desta obra se concentrará no Polo de Confeccões do Agreste de Pernambuco, região compreendida centralmente entre os municípios de Caruaru, Toritama e Santa Cruz do Capibaribe, mas que também engloba dezenas de outras cidades circunvizinhas.

Esta área é caracterizada pelo conjunto de unidades produtivas, cuja atividades centralizam-se na produção de roupas e acessórios, através de milhares de microempresas e facções satelitizadas, especializadas e concorrentes, além da comercialização destes produtos por meio principalmente de feiras, que atraem compradores não só de todo o Brasil, mas de várias nações do exterior, inclusive de outros continentes¹.

O Polo de Confeccões contou com um fenômeno de proporções vastas e complexas, que se estabeleceu em dimensões tanto econômicas quanto sociais, políticas e culturais. O desenvolvimento da região pode ser notado através de alguns indicadores, a exemplo do crescimento da população de Santa Cruz do Capibaribe, Toritama e Caruaru, principais cidades do polo. A expansão da população destes municípios foi motivada principalmente pelo fluxo migratório de pessoas em busca de trabalhos relacionados à produção/comercialização dos produtos de confecção. As taxas de crescimento populacional destas cidades tiveram um índice significativamente superior à média nacional entre os anos 1990 e 2000. Enquanto o país avançou 15,6%, o aumento nos municípios citados foi de 54%, 46,2 e 18,7%, respectivamente².

¹ LIMA, Alexandre Santos. "**Empreendendo**" a Sulanca: O SEBRAE e o Polo de Confeccões do Estado de Pernambuco. Campina Grande: UFCG, 2011. p. 11.

² SEBRAE. **Estudo de Caracterização econômica do Pólo de Confeccões do Agreste de Pernambuco**. Recife, 2003.

Caruaru, a maior cidade do Estado de Pernambuco fora da Zona Metropolitana do Recife, emergiu como um ponto de ligação comercial entre o litoral e o sertão. Surgiu e se desenvolveu no século XIX a partir do comércio. Tem a comercialização como seu principal reflexo no Polo, na qual a maior parte da produção localiza-se nos municípios circunvizinhos³. Estima-se que a feira em Caruaru emprega 10% da população da cidade, além dos 8% dos habitantes que trabalham no setor fabril⁴.

Já o desenvolvimento de Santa Cruz do Capibaribe, na década de 40 e 50, deu-se por um grupo de comerciantes que iam à capital pernambucana vender produtos agrícolas e traziam retalhos de tecidos para serem manufaturados e comercializados localmente. Já na década de 60, caminhoneiros vindos de São Paulo passaram a trazer retalhos em grande escala, para servirem de matéria prima para produção de confecção. Uma década depois foi estabelecida uma feira local para comercializar estes produtos⁵.

Já Toritama se desenvolveu principalmente por conta da fabricação do *jeans*. Até a década de 80, a produção consistia em derivados de couro. Devido a uma crise no setor destes produtos, as instalações e equipamentos foram adaptados para a produção de *jeans*, oportunidade em que as empresas passaram a copiar os modelos norte-americanos. Hoje, Toritama é o maior produtor do Norte-Nordeste neste segmento, respondendo por 15% do *jeans* nacional.

Conforme mencionado anteriormente, boa parte do mercado deste Polo era conduzido na informalidade, contando com uma excessiva prática de sonegação de tributos.

A sonegação de tributos é um ilícito fiscal que consiste na ação ou omissão voluntária do agente que, por meio de fraude à administração tributária, busca evitar, total ou parcialmente, o pagamento de tributos.

Trata-se de um nefasto problema social, que representa incontáveis prejuízos para toda a sociedade. Também é uma das questões mais complexas enfrentadas pela administração fiscal, visto que compromete o funcionamento do sistema

³ LIMA, Alexandre Santos. "**Empreendendo**" a Sulanca: O SEBRAE e o Polo de Confeções do Estado de Pernambuco. Campina Grande: UFCG, 2011. p. 12.

⁴ LIMA, Jacob Carlos. **As Artimanhas da Flexibilização: o Trabalho Terceirizado em Cooperativas de Produção**. São Paulo, Terceira Margem, 2002.

⁵ LIMA, Alexandre Santos. *Op. cit.* p. 12.

tributário e oferece grandes obstáculos para as ações de políticas econômico-tributárias.

Situar e entender a conjuntura social da sonegação fiscal no Brasil exige uma reflexão mais aprofundada acerca desta conduta e dos fatores que a cercam, no que concerne a série de fenômenos que influenciam as práticas de evasão fiscal. Tal estudo será realizado de acordo com a análise dos principais fatores, o que possibilitará um conhecimento mais devotado à compreensão da realidade.

CAPÍTULO I. NOÇÕES GERAIS SOBRE A SONEGAÇÃO FISCAL

Desde os primórdios da humanidade existe a tendência do homem se manter em organizações sociais, sendo a convivência em grupo uma essência da espécie. O acúmulo de conhecimento, no decorrer de milhares de anos, provocou o desenvolvimento de diversas técnicas, até que passaram a dominar a agricultura e pecuária, momento no qual abandonaram seus hábitos nômades e perceberam as vantagens de manter para si um pedaço de terra. A partir deste momento, a evolução cultural se encarregou de promover uma acelerada transformação.

As primeiras civilizações remontam a um período de 12 mil anos atrás, na qual surgiram inicialmente na região conhecida por Mesopotâmia, mas foi no Egito em que houve o maior desenvolvimento das civilizações primitivas. Nesta época, havia o costume do povo em homenagear seus deuses e líderes com presentes, os quais atribuíram-lhe o nome de **tributos**.

Com o tempo, a terra passou a ser um bem de muito valor para o homem, tornou-se um objeto de constante cobiça, o que motivou inúmeras guerras pela conquista de mais territórios. O domínio de grandes extensões de terra favoreceu o surgimento das grandes civilizações antigas, as quais foram a egípcia, a grega e a romana.

Foram séculos de conflitos e guerras motivados por terra e poder. Nesta fase, os reis passaram a exigir aos súditos o pagamento de tributos, inicialmente com o intuito de sustentar o exército. Deste modo, o tributo, que inicialmente surgiu como presentes dos súditos aos soberanos e deuses, perde a sua natureza voluntária e passa a ser obrigatório⁶.

No mundo contemporâneo, os tributos são tidos como um “preço da liberdade”⁷, proveniente do pacto social firmado entre o cidadão e o Estado, no qual o primeiro cede parcela de seu patrimônio em favor do segundo, que deverá

⁶ RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Os tributos na história da humanidade**. RFB, Brasília.

⁷ Expressão utilizada por Ricardo Lobo Torres (*in* TORRES, Ricardo Lobo *apud* ABRAHAM, Marcus. **O planejamento Tributário e o Direito Privado**. São Paulo: Quartier Latim, 2007. p.57).

fornecer bens e serviços para uma existência digna e satisfatória em sociedade⁸. Assim se regem todas as nações, cada qual com seus sistemas tributários próprios.

A Sonegação Fiscal, por sua vez, surgiu concomitante à compulsoriedade do pagamento de tributos. A sua obrigatoriedade gerou uma insatisfação constante entre os cidadãos daquela época, que passaram a buscar meios para evitar ou reduzir o pagamento destes tributos.

Se é correto afirmar que o tributo é intrínseco à organização Estatal, também é certo admitir que a prática de sonegação é inerente à cobrança de tributos. Elementos culturais interferem na frequência e intensidade da sua prática, mas, de fato, a sonegação está presente em todos os países.

1.1 A SONEGAÇÃO FISCAL NO BRASIL

A Sonegação Fiscal caracteriza-se pelo ato ou omissão voluntária do agente com a intenção de fraudar o Fisco (administração fazendária) no fim específico de evitar, total ou parcialmente, o pagamento de tributos. Trata-se de uma espécie de Evasão Fiscal, onde sua principal distinção das demais é a presença da intenção de fraude.

No Brasil, é responsável por gerar fortes implicações para o funcionamento do sistema tributário e da economia como um todo, afetando diretamente a eficiência econômica e comprometendo as ações de políticas econômico-tributárias. Responde também por incalculáveis prejuízos para toda a sociedade, vez que os tributos possuem a finalidade de custear as despesas estatais com os bens e serviços públicos.

Segundo dados do Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT), no ano de 2013 o Estado brasileiro deixou de arrecadar R\$ 415 bilhões (quatrocentos e quinze bilhões de reais)⁹, o que representa mais de 10% do PIB

⁸ ABRAHAM, Marcus. **O planejamento Tributário e o Direito Privado**. São Paulo: Quartier Latim, 2007. p.57.

⁹ É de grande valia destacar que estes valores, bem como qualquer índice de sonegação, são valores aproximados, frutos de pesquisas estimativas. A sonegação fiscal é demasiadamente complexa pra ser mensurada, por ser uma prática realizada às sombras, o que torna impossível uma identificação

nacional do mesmo período¹⁰. Tal montante refere-se a um valor nove vezes maior do que as despesas federais com educação naquele ano, que foram aproximadamente de R\$ 54 bi (cinquenta e quatro bilhões de reais)¹¹.

A fim de mensurar este assaz desfalque aos cofres públicos, considerando o valor estimado pelo IBPT de evasão fiscal no ano de 2013 e ignorando a situação da precária administração pública, os tributos sonegados poderiam ser revertidos em prol da sociedade como investimento anual extra de R\$ 2.550,00 (dois mil, duzentos cinquenta e cinco reais) por habitante no Brasil. Desta forma, inúmeras famílias poderiam ser beneficiadas com mais investimentos em educação, saúde, saneamento básico, transportes públicos e lazer.

1.2 O ILÍCITO FISCAL

Ao estar submetido a um sistema de normas jurídicas que prescrevem comportamentos, em via de regra, o sujeito age da forma que lhe é ordenado pelo direito positivo, seja por inclinação natural ou por temor a uma reprimenda. Todavia, não são raras as vezes nas quais o agente comporta-se em desconformidade com o que lhe é determinado, indo de encontro a este sistema jurídico, infringindo-o e sujeitando-se a sanções.

Da mesma forma ocorre com o sistema jurídico tributário, no qual destaca-se dentre estes atos ilícitos o delito de sonegação fiscal, principal tema deste trabalho. Esta inconcessa prática consiste no ato do sujeito passivo da obrigação tributária¹² em evitar, por meio de fraude, o pagamento de tributos, seja total ou parcialmente, lesando diretamente a administração fazendária.

É imperioso ressaltar que nem toda estratégia adotada pelos entes tributados configura uma infração fiscal. A própria legislação tributária oferece aos sujeitos passivos um leque de opções para reduzir o pagamento de tributos, facultando a

exata dos prejuízos, todavia sabe-se que os números são altíssimos. As pesquisas não demonstram um retrato fiel da realidade, mas a representa de forma notável.

¹⁰ RIESEMBERG, Fábio. **IBPT explica consequências de “driblar” o Fisco**. IBPT, São Paulo, 03. Set. 2014.

¹¹ BRASIL. Senado Federal. **Boletim Informativo nº 26, de 2015** (A Despesa Federal em Educação: 2004-2014). Brasília, abr. 2015.

¹² O sujeito passivo da obrigação tributária é o contribuinte, o ente tributado.

estes a tomada de escolhas, de forma lícita, para decidir o meio menos oneroso de ser tributado, provendo uma economia legal de tributos.

Desse modo, dá-se o nome de Planejamento Tributário o estudo do sistema de tributação realizado para a tomada de estratégias que objetivam amenizar o ônus das obrigações tributárias.

A título de exemplo, a legislação tributária nacional oferece três regimes de tributação a serem optados pelos contribuintes pessoas jurídicas, o Lucro Real, o Lucro Presumido e o Simples Nacional, cada qual com suas características e vantagens específicas. Caberá a estes decidir o regimento mais vantajoso para exercer suas atividades empresárias.

Outra forma comum de economia legal de tributos é a abstenção fiscal, que consiste no ato de evitar a incidência do fato gerador, aguardando para fazê-lo em outra oportunidade mais benéfica. É o caso do contribuinte que, por exemplo, deixa de importar certo bem hoje, quando a alíquota é elevada, e aguarda para realizar a importação noutro momento, quando entra em vigor norma redutora do Imposto de Importação¹³.

1.3 CLASSIFICAÇÃO DOUTRINÁRIA DO ILÍCITO FISCAL

Quanto aos diversos meios de reduzir o ônus tributário, por fins disciplinares, é tradicionalmente adotado pela doutrina a classificação em espécies tomando por base a licitude da ação. Para tanto, rotula-se estas condutas em, geralmente, dois gêneros, Evasão e Elisão Fiscal. Tal classificação adquire importante valor ao simplificar a compreensão da questão e facilitar a detecção da ilicitude no caso concreto.

Estes termos são utilizados, de forma genérica, para designar as formas de evitar o pagamento de tributos, na qual são aplicadas de acordo com seus significados etimológicos. Enquanto a definição do termo evasão impõe o significado

¹³ DUARTE, Francisco Leite. **Direito Tributário Aplicado**. 1 ed. São Paulo, Revista dos Tribunais, 2013; p. 524

de "ato ou processo de evadir, fuga, escapada"¹⁴, a etimologia da palavra elisão determina a acepção do ato de eliminar, retirar, excluir, fazer sair, suprimir¹⁵.

É adotado o vocábulo elisão para definir os meios lícitos para evitar o pagamento de tributo (planejamento tributário), enquanto a dicção evasão é utilizada para denominar os atos ilícitos de fuga da obrigação tributária, dentre os quais destaca-se a sonegação fiscal.

Destaque-se que este não é um entendimento pacificado de toda doutrina, embora seja o aceito por sua maioria. Há alguns grupos que defendem outras terminologias para designar a mesma matéria.

O doutrinador Ricardo Alexandre¹⁶ segue o entendimento majoritário, embora acrescente mais uma espécie de conduta à classificação, designando-a de Elusão Fiscal. Nas palavras do autor, incorre neste terceiro gênero:

[...] o contribuinte que simula determinado negócio jurídico com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador. Trata-se de um ardid caracterizado primordialmente pelo o que a doutrina denomina de abuso das formas, pois o sujeito passivo adota uma forma jurídica atípica, a rigor lícita, com o escopo de escapar artificialmente da tributação¹⁷.

Segundo sua posição, denomina-se elusão fiscal o ato que surge como uma alternativa autorizada por lei com o fim de se reduzir ou eliminar a obrigação tributária, mas há o abuso das formas legais por conta da adoção de uma forma jurídica atípica. É a conduta que, *a priori*, é lícita, mas ultrapassa a licitude da ação por ser utilizada de forma artificial, por qual também recebe o título de elisão ineficaz¹⁸.

Como observado anteriormente, as denominações são utilizadas de acordo com o sentido etimológico de cada termo. Entretanto, as denominações utilizadas não são precisas, o que tem gerado grandes confusões taxonômicas. Devido a análise etimológica dos termos se tratar de um posicionamento subjetivo, acarreta

¹⁴ HOUAISS, Antônio; VILLAR, Mauro de Salles. **Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Objetiva, 2007. p. 1277.

¹⁵ *Ibidem*. p. 1112.

¹⁶ Ricardo Alexandre trabalhou como Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil e é autor de importantes obras jurídicas. Atualmente é Procurador do Ministério Público de Contas do Estado de Pernambuco, instrutor da Escola de Administração Fazendária do Ministério da Fazenda - ESAF, e ministra cursos e palestras na disciplina de Direito Tributário (*in* ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquematizado**. 9 ed. São Paulo: Método, 2015).

¹⁷ ALEXANDRE, Ricardo. *Op. Cit.* p. 283.

¹⁸ *Ibidem*. p. 284.

em uma diversidade de entendimentos contrários no que tange a denominação das espécies, embora sejam minoritários.

Dentre estes, destaca-se o posicionamento interessante do jurista Helêno Torres¹⁹, no qual afirma que o termo elisão não é utilizado de forma apropriada. Propõe, então, que estes atos lícitos sejam classificados por "elusão", na qual fundamenta:

É imperioso registrar, contudo, que o termo "elisão" não poderia ser usado para significar a postura lícita do contribuinte na economia de tributos, devendo, por rigor linguístico, ser abandonado. Para evitar confusões no uso da linguagem e por melhor representar as condutas enfocadas, preferimos o termo "elusão". "Elisão", do latim *elisione*, significa ato ou efeito de elidir; eliminação, supressão. "Eludir", do latim *eludere*, significa evitar ou esquivar-se com destreza; furtar-se com habilidade ou astúcia, ao poder ou influência de outrem. Elusivo é aquele que tende a escapular, a furtar-se (em geral por meio de argúcia); que se mostra arisco, esquivo, evasivo. Assim, cogitamos da 'elusão tributária' como sendo o fenômeno pelo qual o contribuinte usa de meios dolosos para evitar a subsunção do negócio praticado ao conceito normativo do fato típico e a respectiva imputação dos efeitos jurídicos, de constituição da obrigação tributária, tal como previsto em lei.²⁰

Constate que o autor utiliza a sua interpretação quanto a etimologia de cada palavra para indicar, segundo sua opinião, qual seria o melhor termo a ser utilizado.

A subjetividade da interpretação destes termos possibilita a existência de uma diversidade de entendimentos contrários.

Também destaca-se a posição do doutrinador Francisco Leite Duarte²¹, na qual propõe uma classificação diversa da aceita majoritariamente. Institui em sua obra uma rotulação classificada de forma inversa, na qual a evasão fiscal designa-se o ato lícito de economia de tributos, enquanto o ilícito tributário qualifica-se como elisão fiscal²².

¹⁹ Helêno Taveira Torres é bacharel em Direito pela UFPE, Mestre em Direito *lato sensu* pela mesma universidade, Doutor em Direito do Estado pela PUC-SP. Autor de centenas de obras jurídicas, dentre elas livros e artigos publicados no Brasil e exterior, atualmente é professor titular da USP e trabalha como advogado internacionalmente conhecido (conforme currículo publicado no CNPq, disponível em < <http://lattes.cnpq.br/7207255268186335> > Acesso em 09 nov. 2016).

²⁰ TORRES, Heleno. **Direito Tributário e direito privado**: autonomia privada, simulação, elusão tributária. Revista dos Tribunais. São Paulo, 2003. p. 277.

²¹ Francisco Leite Duarte é doutorando e mestre em Direito. Trabalha como Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, professor da Escola Superior da Magistratura da Paraíba (ESMA-PB) e em outras universidades. Também é autor de livros e diversas obras jurídicas (conforme currículo *lattes* do autor publicado no CNPq, disponível em < <http://lattes.cnpq.br/2401847664486639> > Acesso em 09 nov. 2016).

²² DUARTE, Francisco Leite. **Direito Tributário Aplicado**. 1 ed. São Paulo, Revista dos Tribunais, 2013. p. 525.

O mesmo posicionamento é apreciado pelo doutrinador Hugo de Brito Machado, no qual explana de forma bastante clara e ressalta que esta opinião é minoritária.

Com efeito, elisão e ato ou efeito de elidir, que significa eliminar, suprimir. E evasão e o ato de evadir-se, a fuga. Tanto se pode dizer elisão fiscal, no sentido de eliminação ou supressão do tributo, como evasão fiscal, no sentido de fuga ao imposto. Elisão e evasão têm sentidos equivalentes. Se tivermos, porém, de estabelecer uma diferença de significado entre esses dois termos, talvez seja preferível, contrariando a preferência de muitos, utilizarmos evasão para designar a conduta lícita, e elisão para designar a conduta ilícita. Realmente, elidir e eliminar, ou suprimir, e somente se pode eliminar, ou suprimir, o que existe. Assim, quem elimina ou suprime um tributo, esta agindo ilicitamente, na medida que esta eliminando ou suprimindo a relação tributária já instaurada. Por outro lado, evadir-se e fugir, e quem foge esta evitando, podendo a ação de evitar ser preventiva. Assim, quem evita pode estar agindo lícitamente²³

A subjetividade do mundo jurídico torna possível a existência de interpretações divergentes, facultando que cada agente se posicione de acordo com suas compreensões. Entretanto, trata-se de uma preocupação meramente disciplinar, o que não influencia diretamente na licitude ou não do ato fiscal.

Mesmo diante da diversidade de opiniões divergentes entre si, deverá ser adotada aquela aceita majoritariamente pelos doutrinadores e tribunais, sem desprezar os posicionamentos contrários.

1.3.1 Elisão Fiscal

Conforme visto anteriormente, a denominação elisão fiscal, conforme a posição majoritária, tem sido utilizada para designar o ato lícito de reduzir o ônus dos tributos. A conduta surge como um meio alternativo legalmente permitido aos contribuintes para que possam prover uma economia de tributos, na qual dispõe a estes a faculdade de adotar para si o meio menos oneroso de recolhê-los, seja evitando a ocorrência do fato gerador ou enquadrando o seu empreendimento em hipóteses que importem em isenção, não incidência ou incidência menos onerosa do tributo²⁴.

²³ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 25 ed. São Paulo, Malheiros, 2004. p. 139.

²⁴ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquematizado**. 9 ed. São Paulo: Método, 2015. p.283

Segundo lição de Ricardo Alexandre:

A **elisão fiscal** é a conduta consistente na prática de ato ou celebração de negócio legalmente enquadrado em hipótese visada pelo sujeito passivo, importando isenção, não incidência ou incidência menos onerosa do tributo. A elisão é verificada, no mais das vezes, em momento **anterior** àquele em que normalmente se verificaria o fato gerador. Trata-se de **planejamento tributário**, que encontra guarida no ordenamento jurídico, visto que ninguém pode ser obrigado a praticar negócio da maneira mais onerosa.²⁵

Para simplificar a distinção de elisão fiscal das outras condutas, o autor destaca que o planejamento tributário é realizado em um momento anterior ao da ocorrência do fato gerador, havendo algumas exceções²⁶.

A elisão tributária pode apresentar-se de duas formas distintas, nas quais pode ser induzida, permitida ou organizada pelo legislador; ou resultante de lacunas existentes na lei.

A elisão induzida ou permitida ou, ainda, organizada pela lei, é fruto do legislador que, por razões extrafiscais, permite a prática de certos negócios sem ônus fiscal, os quais, por princípio, deveriam ser tributados, pois são perfeitamente enquadrados no campo de incidência dos impostos previstos. Este tipo de elisão é decorrente da imunidade, da não incidência, da isenção, das reduções de base de cálculo, dos prazos especiais, dos créditos simbólicos, dos créditos presumidos; enfim, de todas aquelas figuras que fazem com que o contribuinte não recolha ou recolha parte do tributo, que, em tese, seria devido. Pode-se incluir neste tipo as anistias fiscais, moratórias e remissões fiscais.²⁷

Ambas as hipóteses refletem na situação em que o contribuinte organiza-se no intuito de se enquadrar na forma menos onerosa possível de pagar tributos, seja na escolha da atividade empresária, do regime de tributação ou outras possibilidades.

Um grande exemplo da elisão induzida, permitida ou organizada pela lei são os três regimes de tributação disposto pelo Sistema Tributário Brasileiro para as empresas, o Lucro Real, Lucro Presumido e o Simples Nacional (exclusivo para microempresas e empresas de pequeno porte), cada qual com suas características, exigências e benefícios específicos. A escolha do regime a ser tributado é facultada

²⁵ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquematizado**. 9 ed. São Paulo: Método, 2015. p.283.

²⁶ É o exemplo do Imposto de Renda de Pessoa Física, no qual sua declaração é realizada no ano posterior ao da ocorrência do fato gerador do tributo, ainda assim é possível fazer com que a incidência tributária seja menos onerosa, ao escolher o modelo de declaração (completa ou simplificada) mais favorável para cada caso concreto (*in* ALEXANDRE, Ricardo. *Op. Cit.* p. 284).

²⁷ PELLIZZARI, Deoni. **A Grande Farsa da Tributação e da Sonegação**. Ed. Vozes, 1990. p. 31.

aos próprios contribuintes, os quais decidirão pela opção que apresentar maior vantagem ao empreendimento.

Já a elisão resultante de lacunas da lei, decorrente das "brechas" existentes na legislação, é fruto do estudo por especialistas, os quais organizam e ordenam seus negócios de maneira que as operações realizadas sofram a menor carga tributária, alcançando um maior resultado econômico. A título de exemplo, na década de 80 houve uma avalanche de cisões, onde formaram diversas empresas, dividindo o patrimônio e as atividades no sentido de recolher menos impostos, principalmente o IR.²⁸

Outra possibilidade de Planejamento Tributário é a abstenção fiscal. Nesta hipótese, o contribuinte decide em evitar a incidência do fato gerador com o fim de não contrair para si uma obrigação tributária. A título de exemplo, incorre nesta conduta o agente que posterga a aquisição de um bem para um determinado momento em que entre em vigor norma jurídica que reduza ou zere a alíquota dos tributos devidos a esta obrigação fiscal.

Desta forma agiu em abstenção o sujeito que aguardou a vigência da Resolução nº 6 da CAMEX (Câmara de Comércio Exterior)²⁹ para a compra de certos produtos de informática e telecomunicações no exterior do país, em razão deste normativo infralegal reduzir significativamente as alíquotas do Imposto de Importação exclusivamente para estes bens.

1.3.2 Elusão Fiscal

A expressão elusão fiscal, segundo lição de Heleno Tôrres, de acordo com o posicionamento majoritário, qualifica a conduta dos contribuintes que, mediante criação de negócios jurídicos lícitos, buscam evitar, em todo ou em parte, a obrigação tributária, com violação indireta da lei, por uma espécie de contorno ao seu campo material de incidência, visando a uma economia de tributos³⁰.

²⁸ PELLIZZARI, Deoni. **A Grande Farsa da Tributação e da Sonegação**. Ed. Vozes, 1990. p. 32.

²⁹ A Resolução nº 6 da Câmara de Comércio do Exterior, publicada em 26 de janeiro de 2016, reduziu para 2% (dois por cento) as alíquotas do Imposto de Importação de bens de informática e telecomunicações que não são produzidos no Brasil.

³⁰ TÔRRES, Heleno. **Direito Tributário e direito privado: autonomia privada, simulação e elusão tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p. 187;

É uma conduta diversa das outras duas espécies, o que a torna uma figura intermediária. Não pode ser confundida com evasão fiscal porque seus atos não são ocultos, encobertos ou inexistentes, muito menos se confundirá com a elisão, em razão da economia de tributos apenas se realizar com a violação indireta da legislação tributária.

Observe a lição de Nelson Mallmann³¹ acerca da matéria:

A elusão é um procedimento transparente, pois o contribuinte não o oculta do Fisco, pratica todos os atos ou os negócios jurídicos próprios às claras, atendendo aos requisitos formais e materiais dos procedimentos com os quais pretende alcançar o regime tributário mais vantajoso³².

Deste modo, a elusão fiscal, diferente da evasão, é uma conduta com transparência em que a violação indireta da lei é o elemento caracterizador da elusão, resultante de um ato ou negócio jurídico que padece por algumas patologias jurídicas passíveis de nulidade, a exemplo do abuso de direito ou de formas, fraude à lei, simulação, entre outras possibilidades.

Em suma, segundo Ricardo Alexandre, designa-se por elusão os casos em que há a simulação de determinado negócio jurídico por parte do contribuinte com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador. Trata-se de fraude caracterizada por ato/negócio jurídico que padece de nulidade, onde o ente tributado adota uma forma jurídica atípica, aparentemente lícita, com o objetivo de escapar artificialmente da tributação³³.

É o caso da imunidade tributária ao ITBI (Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis) concedida à incorporação de bens ou direitos ao patrimônio de pessoa jurídica na realização de capital ou extinção da pessoa jurídica, previsto no art. 156, § 2º, I da Constituição Federal. Esta imunidade tem sido frequentemente utilizada, de forma artificial, para evitar o pagamento deste tributo, no ato da aquisição de bens imóveis.

Segue, a título de exemplo, um caso hipotético em que João comprou a José uma residência no valor de R\$ 500.000,00 (quinhentos mil reais). A aquisição deste

³¹ Nelson Mallman trabalhou como auditor fiscal da Receita Federal do Brasil por 30 anos e foi conselheiro do CARF por quase vinte. Atualmente é sócio-proprietário da Cortez & Mallmann Consultoria Tributária (*in* MALLMANN, Nelson. Planejamento Tributário *In* TÔRRES, Heleno Taveira *et al* (Coord.). **Direito Tributário e Procedimento Administrativo Aplicados**. São Paulo: Quartier Latim, 2005. p. 365).

³² MALLMANN, Nelson. *Op. Cit.* p. 373.

³³ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquemático**. 9 ed. São Paulo: Método, 2015. p.284.

imóvel incide como fato gerador para constituir uma obrigação tributária referente a alíquota de 2% (dois por cento)³⁴ do montante do imóvel. A fim de evitar o pagamento do imposto municipal, referente a de R\$ 10.000,00 (dez mil reais), ambos os sujeitos simulam a abertura de uma sociedade empresária, composta pelo comprador e pelo vendedor, onde este (José) integra suas cotas na sociedade com o imóvel, enquanto aquele (João) integra seu quinhão com o dinheiro. Logo após a constituição, há a extinção da sociedade empresarial, onde no ato de sua dissolução resolvem por inverter os bens, ficando o imóvel para o comprador e o dinheiro para o vendedor. Por não haver incidência de imposto no ato da constituição/dissolução, o comprador evitou o pagamento de tributo relativo à aquisição do imóvel, arcando apenas com as despesas da constituição e extinção da pessoa jurídica.

Supondo que, de acordo com os custos médios demandados neste caso hipotético, os atos de constituição e dissolução da sociedade gerou ao adquirente uma despesa de R\$ 1.000,00 (mil reais), foi obtido por este uma economia equivalente a 90% (noventa por cento) da obrigação tributária que, de fato, deveria responder.

Destaque-se que, embora a constituição e dissolução de sociedade empresária sejam atos lícitos, fora utilizado um negócio jurídico legal como meio artificial para prover uma economia ilícita de tributos.

O grande problema desta matéria está na tênue diferença que separa o lícito do ilícito, no momento de determinar no caso concreto quando o contribuinte ultrapassará os limites que separam a sua liberdade negocial para escolher um tipo jurídico e atingir, o que se reputaria por uma escolha abusiva de forma adotada, suficiente para caracterizar o ilícito³⁵.

1.3.3 Evasão Fiscal

Conforme fora visto, Evasão Fiscal configura-se na conduta voluntária ilícita do contribuinte que, por meio de fraude, almeja evitar, em todo ou em parte, o pagamento de tributos. Trata-se de um ato gerado após a ocorrência do fato

³⁴ Alíquota do ITBI incidente no município de Caruaru, Pernambuco.

³⁵ ABRAHAM, Marcus. **O planejamento Tributário e o Direito Privado**. São Paulo: Quartier Latim, 2007; p. 225

gerador, na qual se produz na tentativa de omitir a existência de obrigações tributárias, impedindo o conhecimento por parte dos órgãos da Fazenda Pública.

Enquanto na elusão fiscal o agente utiliza meios lícitos artificiais de forma transparente, na evasão fiscal o sujeito busca ocultar a existência da obrigação tributária, evitando a descoberta desta por meio do Fisco.

Portanto, a conduta caracteriza-se pela transgressão às regras com a finalidade de prover uma economia ilícita de tributos, vez que sua realização passa necessariamente pelo não cumprimento de normas de conduta tributária, ou pela utilização de fraudes para tanto³⁶. Noutras palavras, decorre de uma ação ou omissão praticada voluntária e dolosamente pelos entes tributados no propósito de se esquivarem do pagamento de tributos, seja total ou parcialmente.

Enquadra-se como evasão não somente a sonegação fiscal, mas outras condutas que são costumeiramente praticadas, a exemplo do mero inadimplemento de tributos. Entretanto, aquela continua sendo a mais grave dos meios ilícitos e a que mais gera prejuízos à sociedade.

³⁶ SOUZA, James José Marins de. **Elisão Tributária e sua Regulação**. São Paulo: Dialética, 2002. p. 30.

CAPÍTULO II. A RELEVÂNCIA SOCIAL DO COMBATE CONTRA A SONEGAÇÃO FISCAL

Consoante com o que foi abordado no início do capítulo anterior, o delito de Sonegação Fiscal é um dos principais problemas enfrentados pela administração fiscal tanto da União, quanto a dos Estados e Municípios. Compromete o funcionamento do sistema tributário, bem como afeta de forma direta a eficiência econômica do poder público, gerando grandes obstáculos para as ações de política econômico-tributárias.

Ainda fora visto que é responsável pelo desfalque aos cofres públicos de, aproximadamente, meio trilhão de reais por ano. Quantia que fica, em maior parte, retida na fortuna daqueles pertencentes às classes mais altas do país (que representam cerca de apenas 1/3 da população brasileira³⁷), ao invés de ser arrecadada a título de tributos e revertida à toda população como serviços públicos.

Em síntese, os tributos, que deveriam beneficiar aqueles mais necessitados e dependentes dos serviços públicos, ao serem sonegados, favorecerem aqueles que já possuem uma qualidade de vida de nível bastante superior. Tal circunstância é responsável por agravar demasiadamente o quadro da concentração de renda existente no Brasil, que é um dos países com maior desigualdade social do mundo. Estudos realizados apontam que, em 2013, o 1% (um por cento) dos brasileiros detém cerca de 27% (vinte e sete por cento) do total de renda bruta no Brasil³⁸.

Não fosse o bastante, maioria destes tributos sonegados possuem a natureza indireta, os quais permitem a translação do seu encargo econômico-financeiro para uma pessoa diferente daquela considerada como contribuinte da obrigação tributária³⁹. É o caso do ICMS, ISS, IPI, PIS e COFINS, que incidem nas operações de comércio ou prestação de serviços. Ocorre que, nestes casos, os consumidores arcam com o ônus da carga tributária, que é transferida ao preço do produto como

³⁷ CHIARA, Marcia de. Classes C, D e E reúnem 68% dos brasileiros. **Estadão**, São Paulo, 09 Dez. 2014.

³⁸ MILÁ, Marc Morgan. **Income Concentration in a Context of Late Development: An Investigation of Top Incomes in Brazil using Tax Records, 1933-2013**. Paris, 18 de set. 2015. p. 18.

³⁹ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquematizado**. 9 ed. São Paulo: Método, 2015. p. 77.

valor de custo, sem que os contribuintes (empresários) recolham estes tributos aos cofres públicos, retendo-os para si.

Entretanto, o mais crítico deste nefasto problema social é que ele permanece ignorado pela sociedade. A própria coletividade, em sua maioria, não enxerga os malefícios causados por conta da evasão fiscal. Há, ainda, quem alega ser justo a sonegação de tributos, sob a justificativa do alto índice de corrupção no setor público do Brasil.

2.1 SONEGAÇÃO FISCAL X CORRUPÇÃO: QUEM PERDE É A COLETIVIDADE

Um dos principais motivos alegados pelos contribuintes para justificar a prática deste ilícito é a péssima administração pública, que não fornece a devida prestação de serviços públicos. A insatisfação da população brasileira é profunda, diante da grave incompatibilidade entre os péssimos serviços públicos e a altíssima carga tributária. A repulsa pela corrupção impregnada no setor público, responsável pelo desvio de bilhões de reais dos cofres públicos, agrava excessivamente esta indignação.

É com base nesta situação que os agentes sonegadores comumente justificam suas práticas ilícitas, afirmando que é injusto arcarem com tantos tributos enquanto o Estado não presta o devido retorno em serviços prestados à população e há tanta corrupção impregnada no setor público. Ocorre que a evasão fiscal acarreta em um prejuízo muito maior do que o rombo pela corrupção.

Anualmente a organização *Transparency International*⁴⁰ elabora um *ranking* dos países com maior percepção de corrupção no setor público.

A classificação é feita por uma avaliação subjetiva de cada país, gerada por uma pesquisa de opiniões de um conjunto de empresários e instituições públicas e

⁴⁰ A organização *Transparency International* (Transparência Internacional), criada em 1993 e com sede em Berlim, capital alemã, é um movimento internacional apartidário que promove o combate à corrupção em âmbito internacional. Presente em mais de 100 países, trabalha com a missão de despertar a consciência coletiva do mundo, e trazer mudança, tanto por meio da aprovação de convenções internacionais anticorrupção, quanto pelo julgamento de líderes corruptos. (*IN TRANSPARENCY INTERNATIONAL. Corruption Perceptions Index 2015: Corruption still rife but 2015 saw pockets of hope. TI, Berlim, 27 jan. 2016. p. 2).*

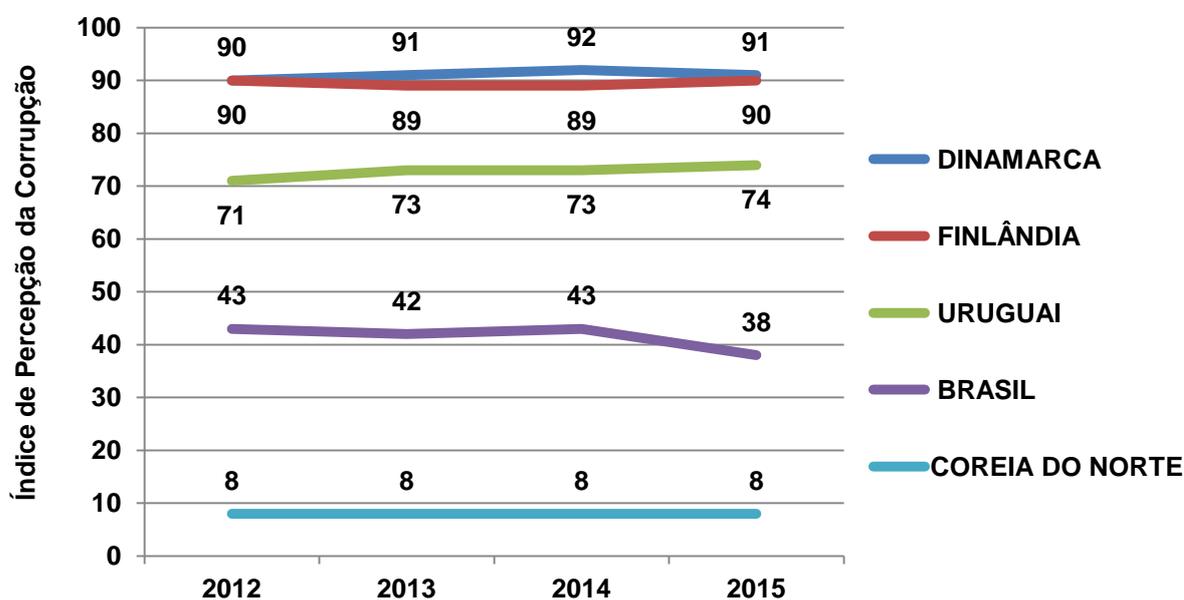
privadas acerca de suas percepções sobre práticas corruptas nas suas nações, o que gera ao final um índice, que vai de 0 (extremamente corrupto) até 100 (muito transparente).

De acordo com o *ranking* de 2015, o Brasil está na 76ª posição, com um índice de 40, empatado com a Bósnia e Herzegovina, Índia, Tailândia, Tunísia e Zâmbia. No ano anterior, estava na 69ª posição, com um índice 15% maior. O seu regresso foi polemizado no relatório produzido pela instituição. Destacaram ainda que os constantes escândalos que estão acontecendo podem ajudar o Brasil a lutar contra a corrupção. Observe o trecho extraído deste relatório:

O Brasil foi quem teve a maior queda, perdendo 5 pontos e descendo 7 posições, para o 76º lugar. O escândalo da Petrobras, atualmente em curso, levou as pessoas às ruas em 2015 e o início do processo judicial poderá ajudar o Brasil a frear a corrupção.⁴¹ (TRADUÇÃO LIVRE)

Confira na tabela abaixo a situação do Brasil diante de outros países, nesta classificação.

GRÁFICO 1 - ÍNDICE DA PERCEPÇÃO DA CORRUPÇÃO



Fonte: TRANSPARENCY INTERNATIONAL, 2016

Nota: Elaboração Própria

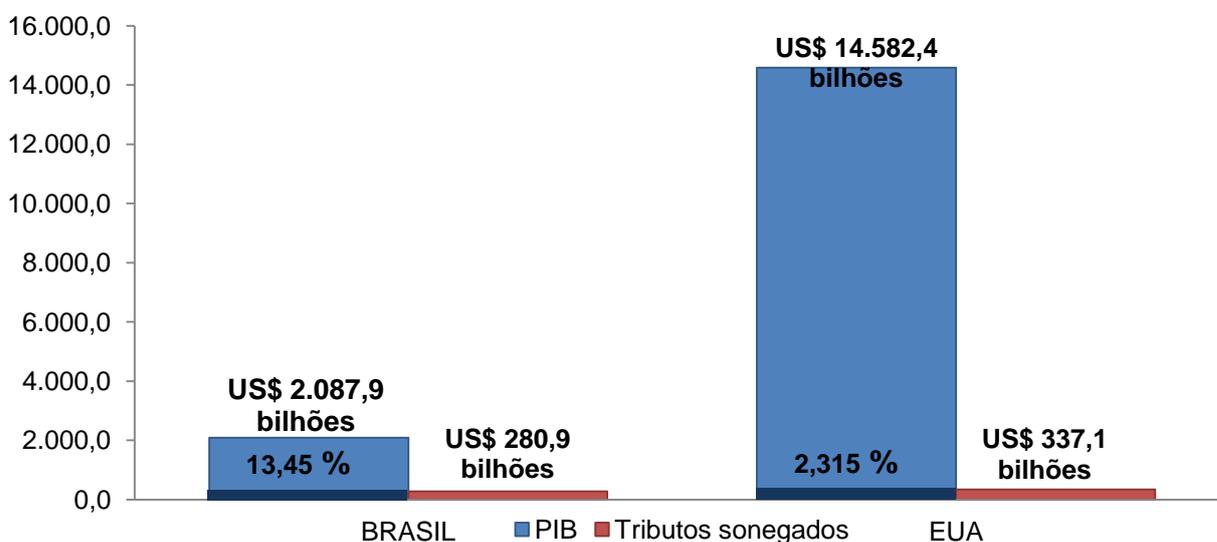
O Brasil, nesta classificação, permanece longe de ser o melhor país da América Latina. O título do melhor índice pertence ao Uruguai, que conta atualmente com 74 pontos e no 21º lugar.

⁴¹ TRANSPARENCY INTERNATIONAL. *Op. Cit.* p. 2.

Assim como no âmbito da corrupção, o Brasil também se destaca, no sentido pejorativo, quando se trata de Sonegação Fiscal. Enquanto está no 76º (septuagésimo sexto) no *ranking* da percepção de corrupção no setor público, o Brasil é o 2º (segundo) país do mundo que mais deixa de recolher tributos por conta dos fenômenos da evasão fiscal, atrás apenas dos Estados Unidos da América. A sua vice-liderança foi determinada pelo relatório "*The cost of tax abuse: a briefing paper on the cost of tax evasion worldwide*"⁴² (em português - O custo da fraude fiscal: Um documento de informação sobre o custo da evasão fiscal no mundo), publicado em novembro de 2011, pela instituição *Tax Justice Network*⁴³.

Nesta pesquisa, a instituição estimou que o Brasil deixou de recolher US\$ 280 bi (duzentos e oitenta bilhões de dólares) em tributos naquele ano. A diferença do custo da evasão nos EUA é de US\$ 57 mi (cinquenta e sete milhões de dólares), o que é aparentemente significativo. Entretanto, deve ser analisado o PIB das duas nações, o que demonstra uma realidade totalmente desigual. Observe a situação dos dois países de acordo com este relatório.

GRÁFICO 2 - GRÁFICO PIB X SONEGAÇÃO



Fonte: TAX JUSTICE NETWORK, 2011

Nota: Elaboração Própria.

Enquanto o Brasil deixa de recolher um valor referente a quase 13,5 % (treze e meio por cento) do seu PIB, o desfalque dos Estados Unidos corresponde a

⁴² TAX JUSTICE NETWORK. **The cost of Tax Abuse**: a briefing paper on the cost of tax evasion worldwide. TJN, Londres, Nov. 2011. p. 4.

⁴³ A *Tax Justice Network* é uma rede internacional independente, fundada em 2003, cuja principal missão é mudar a realidade em uma vasta gama de questões relacionadas a impostos, paraísos fiscais e globalização financeira. (in TAX JUSTICE NETWORK. *Op. Cit.* p. 4).

menos de 2,5% (dois e meio por cento). Isto posto, evidencia-se a gravidade desta circunstância no Brasil.

2.2 A RELEVÂNCIA SOCIAL TRANSMITIDA À EVASÃO FISCAL

Desde o final dos anos 80, com o retorno da liberdade de imprensa no pós-ditadura militar, grandes escândalos de corrupção renderam altos índices de audiência para a mídia jornalística nacional. Atualmente, não há outro assunto capaz de concorrer com esse nas notícias e principais manchetes veiculadas nas redes noticiárias do Brasil. É um ponto positivo para o país, ao demonstrar que esta problemática tem recebido da coletividade uma gradativa importância, o que excepcionalmente contribui no seu combate.

Entretanto existem outros problemas político-sociais no Brasil que geram prejuízos piores que os da corrupção. É conforme aponta o economista Carlos Drummond⁴⁴.

Nenhum assunto rivaliza com as notícias sobre corrupção na cobertura e no destaque dados pela mídia, um sinal da importância devidamente atribuída ao problema pelos cidadãos. Males de proporções maiores, porém, continuam na sombra. **A sonegação de impostos, por exemplo, tem sete vezes o tamanho da corrupção, mas recebe atenção mínima da sociedade e do noticiário.**⁴⁵
(GRIFOS NOSSOS)

No Brasil, os agentes sonegadores se beneficiam não só com o "enriquecimento ilícito" provido pela economia ilegal de tributos, mas também gozam de regalias até quando são autuados pelo Fisco. Se favorecem principalmente pela discricionariedade das autoridades públicas.

Não se vê repercussão na mídia de casos de sonegação de bilhões de reais, mesmo as que envolvem grandes empresas nacionais. De fato, não se mostra interessante para a mídia brasileira promover a problemática da sonegação tributária, vez que também se beneficiam diretamente com esta prática.

⁴⁴ Carlos Alberto Drummond Moreira, bacharel em Jornalismo pela Universidade Federal do Paraná e doutor em Ciência Econômica pela Universidade Estadual de Campinas. É, além de professor e autor, redator da revista *Carta Capital*, dentre outras (conforme currículo publicado no CNPq, disponível em < <http://lattes.cnpq.br/5846040218145635> > Acesso em 20 set. 2016).

⁴⁵ MOREIRA, Carlos Alberto Drummond. Sonegação de impostos é sete vezes maior que a corrupção. **Carta Capital**, São Paulo, 30 mar. 2015.

Esta realidade se expressa em inúmeros casos de evasão fiscal envolvendo grandes empresas do ramo jornalístico. Grande exemplo deste cenário, segundo publicação do sociólogo Bruno Marinoni⁴⁶, a Rede Globo de Comunicações, sem dúvida o maior grupo de comunicações do Brasil, responde a um processo de sonegação fiscal relativo a compra dos direitos de transmissão da Copa do Mundo da FIFA de 2002, referente a um débito de aproximadamente R\$ 600 mi (seiscentos milhões de reais) em tributos, que teriam sido sonegados por via de *offshores* (paraísos fiscais). Outro grande exemplo foi um processo administrativo enfrentado pela REDE RECORD perante a Receita Federal do Brasil, no qual pagou uma multa de R\$ 265 mi (duzentos e sessenta e cinco milhões de reais) no ano de 1998⁴⁷.

Desta forma, evidencia-se o interesse em evitar a grande repercussão desta problemática social. Consoante a esta realidade, discorre Marinoni:

Quando poucos grupos controlam os meios de comunicação, quando há concentração do poder midiático é fácil criar um bloqueio a informações desfavoráveis aos donos da mídia por meio de uma estratégia “positiva”: preenchendo-se a agenda de temas discutidos pela sociedade com uma série de assuntos que não atinjam os interesses daqueles que controlam os canais de comunicação. Escândalos de corrupção e desvio de dinheiro público são sempre matérias na nossa imprensa [...]¹⁶.

Do mesmo modo acontece com as autoridades públicas do Brasil. Evitam dar total publicidade a estas informações, por interesse próprio.

A Operação Zelotes⁴⁸, por exemplo, investiga um dos maiores esquemas de evasão fiscal do Brasil já descobertos, onde suspeita-se que quadrilhas atuavam juntos com conselheiros do CARF (Conselho Administrativo de Recursos Fiscais), tribunal administrativo vinculado ao Ministério da Fazenda, além de ministros do TCU e outros agentes estatais, com o objetivo de reverter ou anular multas por sonegação fiscal e impostos atrasados.

⁴⁶ Bruno Marinoni é repórter do Observatório do Direito à Comunicação, doutor em Sociologia pela UFPE e integrante do INTERVOZES. (*in* MARINONI, Bruno. **Por que a dívida da Globo não é manchete de jornal?**. Carta Capital, São Paulo, 31 jul. 2014)

⁴⁷ MARINONI, Bruno. *Op. Cit.*

⁴⁸ Deflagrada em março de 2015, esta operação da Polícia Federal investiga um dos maiores esquemas de sonegação fiscal já descobertos. O nome Zelotes decorre do adjetivo "zelote", referente à aquele que finge ter zelo, fazendo alusão ao contraste da função dos conselheiros do CARF de resguardar os cofres públicos com os possíveis desvios que efetuaram. (*in* SCHREIBER, Mariana. Zelotes: entenda a outra operação que está mexendo com as grandes empresas. **BBC**, Brasília, 01 jun. 2016)

Foi deflagrada um ano após a Operação Lava Jato, que trata principalmente do crime de corrupção. A Operação Zelotes envolve desfalques bilionários aos cofres públicos, do mesmo modo de que a Lava Jato. Entretanto, só a segunda está com repercussão geral, ofuscando a outra.

Diante de tudo isso, conclui-se que a ignorância da coletividade diante desta problemática não é por acaso. Demonstra-se interesse das autoridades públicas em não dar relevância à Sonegação, que pode ser considerado como um problema social.

É um papel essencial dos meios de comunicação impor a devida relevância ao problema da Sonegação, promovendo a importância do enfoque jurídico e social para o combate desta prática. Mas o que ocorre é o inverso. As grandes empresas brasileiras responsáveis por maior parte da veiculação das informações se beneficiam com esta prática.

E mais uma vez a conta fica a cargo do cidadão de baixa renda, que trabalha arduamente para gastar metade de seu salário com tributos. E ainda é refém de um péssimo serviço público, sem saúde, educação e saneamento básico de qualidade.

2.3 REPERCUSSÃO JURÍDICA DOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

Apesar da sonegação de tributos ser uma conduta antiga, só fora tipificada como crime na década de 60, com o advento da Lei 4.729, de 17 de julho de 1965, que definiu o crime de sonegação fiscal, atribuindo a pena base de detenção de seis meses a dois anos, além de multa de duas a cinco vezes o valor do tributo.

Até a vigência desta lei, as condutas de evasão fiscal eram punidas apenas por via de processos administrativos, havendo somente alguns atos abordados pelo Código Penal. Embora este diploma legal não contenha capítulo específico sobre crimes fiscais ou contra a ordem tributária, identificou outras condutas comissivas ou omissivas que podem implicar supressão ou diminuição de tributos por meio de

fraude, configurando efetivos meios de lesão à Fazenda Pública, a exemplo dos crimes de falsidade ideológica (art. 299) e uso de documento falso (art. 304)⁴⁹.

Somente em 1965 foi efetivamente positivado o Direito Penal Tributário, com a edição da Lei 4.729, definindo as condutas conceituadas como crime de sonegação fiscal. A criação desta norma se deu exatamente no período da Ditadura Militar, período marcado pelo aumento da carga tributária e da sonegação fiscal. Os militares buscavam aumentar a arrecadação do Estado a fim de custear reformas sociais, sob a tentativa de justificar o golpe militar para a tomada do poder⁵⁰.

Com o advento desta Lei Ordinária, a sonegação fiscal restou configurada como o ilícito penal consistente no ato (ou omissão) voluntário e consciente do agente de, por meios ilícitos, eliminar, reduzir ou retardar o pagamento de tributos efetivamente devidos⁵¹, segundo as palavras de Antônio Roberto Sampaio Dória, um dos primeiros a conceituarem o tema.

Nos termos da Lei 4.729/65, constitui crime de sonegação fiscal:

- I - prestar declaração falsa ou omitir, total ou parcialmente, informação que deva ser produzida a agentes das pessoas jurídicas de direito público interno, com a intenção de eximir-se, total ou parcialmente, do pagamento de tributos, taxas e quaisquer adicionais devidos por lei;
- II - inserir elementos inexatos ou omitir, rendimentos ou operações de qualquer natureza em documentos ou livros exigidos pelas leis fiscais, com a intenção de exonerar-se do pagamento de tributos devidos à Fazenda Pública;
- III - alterar faturas e quaisquer documentos relativos a operações mercantis com o propósito de fraudar a Fazenda Pública;
- IV - fornecer ou emitir documentos gratuitos ou alterar despesas, majorando-as, com o objetivo de obter dedução de tributos devidos à Fazenda Pública, sem prejuízo das sanções administrativas cabíveis.⁵² (GRIFOS NOSSOS)

Note que as hipóteses elencadas pelo tipo, disposto no art. 1º, envolvem diretamente a existência de fraude nas tentativas de ocultar ao Fisco a existência de um débito tributário.

⁴⁹ CAMPOS, Marcelo Marambaia. **Aplicação do Princípio da Insignificância no Crime de Descaminho**: análise crítica acerca do critério atualmente adotado pelo Superior Tribunal de Justiça. Monografia (Especialização em Direito Empresarial) - Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2007.

⁵⁰ FERNANDES, Fernanda Pedreira. **Crime de Descaminho**: Natureza Tributária e suas principais Repercussões Jurídicas. Salvador, 2011.

⁵¹ DORIA *apud* AMARAL, Gilberto *et al.* Estudo sobre Sonegação Fiscal nas empresas brasileiras. **IBPT**. São Paulo, 05 mar. 2009. p. 7

⁵² BRASIL. Lei nº 4.729, de 14 jul. 1965. Define o crime de sonegação fiscal e dá outras providências. Brasília, 1965.

No início da década de 90, a Lei de Sonegação Fiscal foi derogada pela Lei nº. 8.137, de 27 de dezembro de 1990, no intuito de compilar em um único Estatuto todos os crimes tributários, ao definir o regimento dos Crimes contra a Ordem Tributária, Econômica e contra as Relações de Consumo.

Esta nova lei, além de aumentar significativamente as punições já previstas, tipificou como crimes outras condutas diferentes da sonegação fiscal, a exemplo do mero inadimplemento de tributos⁵³ (art. 2º, II, Lei 8.137/90), para qual instituiu pena-base de detenção de seis meses a dois anos, também acrescidos de multa⁵⁴.

Houve ainda algumas alterações na redação do rol dos crimes de sonegação fiscal, no qual, segundo os termos da nova legislação, consiste no ato de:

Art. 1º - [...] suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

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

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

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

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

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

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

Parágrafo único. A falta de atendimento da exigência da autoridade, no prazo de 10 (dez) dias, que poderá ser convertido em horas em razão da maior ou menor complexidade da matéria ou da dificuldade quanto ao atendimento da exigência, caracteriza a infração prevista no inciso V.⁵⁵

2.3.1 Repressão Penal e Administrativa aos Crimes contra a Ordem Tributária

Conforme fora tratado no capítulo anterior, tanto a evasão quanto a elusão fiscal são atos ilícitos que importam em delitos passíveis de punições penais ou

⁵³ O mero inadimplemento de tributos se diferencia da sonegação de tributos no fato da existência da fraude e na vontade dolosa de lesar a Fazenda Pública. Essa conduta consiste apenas no não recolhimento de tributos dentro do prazo legal, sendo este o seu dever definido por lei.

⁵⁴ BRASIL. Lei nº 8.137, de 27 dez. 1990. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. Brasília, 1990.

⁵⁵ BRASIL. Lei nº 8.137, de 27 dez. 1990. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. Brasília, 1990.

meramente administrativas. Enquanto as infrações tributárias são puníveis apenas por penalidades administrativas, os delitos tipificados como crimes são passíveis de sanções penais.

Mediante as diversas espécies de atos ilícitos, percebemos que há no universo jurídico tributário três possibilidades de condutas, as quais podem ser:

- 1º – Infrações tributárias não tipificadas como crimes;
- 2º – Infrações tributárias tipificadas como crimes;
- 3º – Crimes não tipificados como infrações tributárias.

Deste modo, Francisco Leite Duarte explana que as punições destas condutas se dão no âmbito do Direito Tributário Penal, para as simples infrações fiscais, e no Direito Penal Tributário, para os delitos tipificados como crimes. Destaque-se que estes ramos do direito não existem autonomamente, tendo esta divisão fins exclusivamente didáticos, havendo apenas normas do Direito Administrativo e do Direito Penal que sancionam a prática destas infrações⁵⁶.

As infrações tributárias não tipificadas como crime consistem nos atos atípicos diante do Direito Penal, os quais são apenas regulados por via de processo administrativo. Duarte traz um exemplo interessante de uma pessoa física portadora de neoplasia maligna que, no ato de sua Declaração do Imposto de Renda de Pessoa Física, aloca seus rendimentos do trabalho como isentos, não os submetendo à tributação. Desde que, segundo o art. 6º, incisos XIV e XXI da Lei nº 7.713/1988, a isenção é apenas para os rendimentos de aposentadoria, pensão ou reforma, não sendo cabível a isenção para os rendimentos advindos do labor. Não sendo a infração tributária tipificada como ilícito penal, será penalizada por via de processo administrativo diante a Receita Federal do Brasil, no qual será calculado o imposto devido e acrescido dos respectivos juros de mora e multa de ofício (75% sob o valor do imposto, de acordo com o art. 44, I, da Lei 9.439/1996)⁵⁷.

As hipóteses de infrações tributárias tipificadas como delito penal são tratadas como crimes contra a Ordem Tributária, onde enquadram-se os casos de sonegação fiscal. É o caso do contribuinte, pessoa física, que compra recibos de despesas médicas falsos para deduzir em sua Declaração do Imposto de Renda o valor nele expresso. Neste caso também será instaurado um procedimento administrativo fiscal

⁵⁶ DUARTE, Francisco Leite. **Direito Tributário Aplicado**. 1 ed. São Paulo, Revista dos Tribunais, 2013. pp. 524, 525.

⁵⁷ *Ibidem*. p. 525

para o cálculo da diferença do imposto, acrescido dos juros de mora e multa referente à 175% (a mesma multa anterior duplicada, devido a manifesta intenção de fraude, conforme impõe o §1º do art. 44 da mesma lei).

Incide na mesma hipótese a pessoa jurídica que, dolosamente, deixou de emitir nota fiscal de venda de mercadoria, ocultando da administração fiscal a existência de um fato gerador e, portanto, da obrigação tributária. Nesta hipótese, caso o sujeito não atenda à intimação do auditor-fiscal para apresentar esclarecimentos, serão instaurados 7 processos administrativos, um para cada tributo sonegado (PIS, COFINS, CSLL, IRPJ, IPI e ICMS), além do relativo à representação fiscal para fins penais, que será encaminhado ao Ministério Público. Serão calculados o valor referente a cada um dos tributos sonegados, acrescidos dos juros de mora e multa de ofício, correspondente a 225% do valor devido (agravada por conta da fraude e falta do atendimento da intimação da autoridade fiscal)⁵⁸.

Na última hipótese, crime que não se configura infração fiscal, destaca-se o delito de excesso de exação, na qual incide neste tipo o servidor público que exige tributo ou contribuição social que saiba ou deveria saber ser indevido, ou, sendo devido, emprega na cobrança meio vexatório ou gravoso que a lei não autoriza, nos termos do § 1º do artigo 316 do Código Penal⁵⁹. É um delito tipificado pelo Direito Penal e que envolve cobrança indevida de tributos, mas esta infração não é apreciada pelo Direito Tributário.

Das três espécies destacam-se as infrações fiscais que são tipificadas como crimes, devido a sua gravidade e os problemas sociais que causam.

2.3.2 Da Norma Geral Antielisão Fiscal

A norma geral antielusão fiscal, assim como ficou conhecida, foi instituída pela Lei Complementar de nº 104, de 10 de janeiro de 2001, que inseriu um parágrafo único no artigo 116 do Código Tributário Nacional, o qual trata sobre a possibilidade

⁵⁸ DUARTE, Francisco Leite. **Direito Tributário Aplicado**. 1 ed. São Paulo, Revista dos Tribunais, 2013. pp. 526.

⁵⁹ BRASIL. Decreto-Lei nº 2.848, de 07 dez. 1940. **Código Penal**.

da desconsideração de atos e negócios jurídicos por parte da autoridade administrativa, caso tenham sido praticados na finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, nos termos do próprio parágrafo⁶⁰.

Este parágrafo único surge como instrumento para o combate aos atos de planejamento tributário praticados com abuso de forma, de direito ou com simulação. Noutras palavras, surge para promover a repressão da elisão ineficaz (elusão fiscal).

A inconstitucionalidade desta Lei Complementar é defendida por parcela da doutrina desde a proposta de seu projeto (PLP nº 77/1999), fundamentados pelo "fato de o Sistema Tributário Nacional ter sido concebido dentro de um conjunto rígido de regras e princípios, principalmente no que concerne à legalidade e à tipicidade"⁶¹, não podendo deixar a margem de uma interpretação de fatos a existência ou não de uma obrigação tributária.

Em contrapartida, os doutrinadores que se manifestam a favor da aplicação desta regra se fundamentam respaldados pelos princípios da isonomia e da capacidade contributiva, justificando que seria prejudicial ao direito deixar de cobrar um tributo diante de uma situação equivalente àquela em que outras pessoas, por adotarem as formas típicas, sofreram a incidência tributária.

A exemplo do fato, já citado anteriormente, do agente que, para evitar o pagamento do ITBI sobre uma residência que adquiriu, simula com o vendedor a constituição de uma sociedade empresarial na qual um integra suas cotas com o imóvel e o outro com o valor correspondente ao bem, a fim de, no ato de desconstituição, transferir o bem para o comprador e o dinheiro para o vendedor. A regra trata-se de uma "interpretação econômica"⁶² do fato gerador, no qual se torna possível desconsiderar o negócio jurídico realizado caso seja evidenciado o abuso de formas jurídicas para fraudar indiretamente a lei tributária.

⁶⁰ BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 out. 1966. **Código Tributário Nacional** - Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, 1966.

⁶¹ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquematizado**. 9 ed. São Paulo: Método, 2015. p. 287.

⁶² Instituto jurídico alemão, instituído na Ordenação Tributária Alemã de 1919 a qual previa que "a obrigação do imposto não pode ser evitada ou diminuída mediante o abuso das formas e das possibilidades de adaptação do direito civil". Esta regra foi mantida pelo Código Tributário Alemão de 1977, em seu artigo 42, o qual dispõe que "a lei tributária não pode ser fraudada através do abuso de formas jurídicas[...]" (*In* ABRAHAM, Marcus. **O planejamento Tributário e o Direito Privado**. São Paulo: Quartier Latim, 2007. p. 223).

CAPÍTULO III. A SONEGAÇÃO FISCAL NO PÓLO DE CONFECÇÕES DO AGRESTE PERNAMBUCANO

Conforme fora explanado anteriormente, o delito de sonegar tributos tornou-se uma conduta habitual no Brasil, mesmo diante da grave nocividade que representa à sociedade, sobretudo para aqueles pertencentes as classes sociais mais baixas.

Esta realidade não é distinta a do Polo de Confecções do Agreste Pernambucano⁶³, pelo contrário. É uma área que apresenta um índice crítico de evasão de tributos, principalmente pelas empresas da região. Trata-se de um setor cujo desenvolvimento industrial deu-se de forma desordenada, sem planejamento.

Até a década anterior, predominava na localidade um comércio informal. A medida que o desenvolvimento deste *cluster* industrial fora tomando grandes proporções, atraiu a atenção do Estado para contornar a desordem da economia deste polo.

A atuação do poder público, em especial, por meio do governo do Estado de Pernambuco, efetuou-se mediante a fiscalização e autuação dos agentes sonegadores, fator pelo qual impulsionou a necessidade da regularização das empresas e demais contribuintes, que até então eram informais.

A intervenção do governo estadual, juntamente com os benefícios atribuídos pelo governo federal para as micro e pequenas empresas, foram elementos determinantes para contornar o cenário da região, entretanto, não foram suficientes para confrontar a evasão fiscal, que mantém-se demasiadamente.

A atividade inibitória do Estado, por si só, não oferece condições suficientes para oferecer o combate contra esta conduta. Há outras possibilidades capazes de oferecer medidas alternativas de combate ao ilícito. Para tanto, faz-se necessário conhecer mais sobre a sonegação fiscal, proporcionando um conhecimento mais aprofundado sobre a conduta.

⁶³ Entende-se Polo de Confecções do Agreste Pernambucano o conjunto de cidades interioranas que se destacam pela indústria de materiais têxteis e de peças do vestuário. *Cluster* industrial que compreende as cidades de Caruaru, Santa Cruz do Capibaribe, Toritama e mais outros 30 municípios circunvizinhos (*In* LIMA, Alexandre Santos. **"Empreendendo" a Sulanca**: O SEBRAE e o Polo de Confecções do Estado de Pernambuco. Campina Grande: UFCG, 2011)

A sonegação fiscal é um tema complexo, que excede um simples conceito doutrinário ou apenas uma conduta tipificada pelo Direito Penal. Na verdade, trata-se de um fenômeno social, inerente à atividade tributária do Estado, conforme já explanado, na qual existe sobre a dependência de uma série de fatores.

Para alcançar uma maior compreensão desta matéria, torna-se indispensável abandonar a tendência de simplificação de definições e buscar uma análise por uma ótica mais complexa. A teoria da ótica da complexidade, proposta por Edgar Morin⁶⁴, consiste na análise das diversas dimensões que envolvem o objeto de estudo.

3.1 A ANÁLISE MULTIDIMENSIONAL (TEORIA DA ÓTICA DA COMPLEXIDADE)

A teoria da ótica da complexidade, ou articulação de saberes, é fruto de um estudo sistematizado produzido por Edgar Morin, no qual defende a interligação de vários saberes para auferir um conhecimento mais abrangente do objeto de estudo.

A simplificação da compreensão é uma tendência natural do pensamento humano, na qual tende-se a destacar o objeto do meio em que se encontra, isolando-o da realidade que o cerca. Trata-se de uma percepção que só leva em conta uma única dimensão do real, o que limita a sua percepção.

A proposta de Morin funda-se em rejeitar a percepção reducionista (cartesiana) que cobiça atingir uma absoluta racionalização do real, promovendo uma nova percepção sistêmica, elaborada sob um olhar multidimensional pelo o qual pretende analisar o objeto de estudo dentro da realidade na qual existe, abrangendo um amplo conhecimento, capaz de acompanhá-lo em seu desenvolvimento.

Há uma inadequação cada vez mais ampla, profunda e grave entre os saberes separados, fragmentados, compartimentados entre disciplinas e, por outro lado, realidades e problemas cada vez mais polidisciplinares, transversais, multidimensionais, transnacionais, globais, planetários. [...] A hiperespecialização impede de ver o global (que ela fragmenta em parcelas), bem como o essencial (que ela dilui). [...] o retalhamento das disciplinas (no Ensino) torna

⁶⁴ Edgar Morin, pseudônimo de Edgar Nahoum, é um antropólogo, sociólogo e filósofo francês, graduado em Direito, História e Geografia e autor de diversas obras, nas quais explana sobre a sua teoria da complexidade (*In* LIMA, E.; MARAGON, C. Conheça a vida e obra de Edgar Morin. **Educar para Crescer**. São Paulo: Abril, 01 ago. 2002.)

impossível apreender "o que é tecido junto", isto é, o complexo, segundo o sentido original do termo.⁶⁵

Roberto N. Sayeg⁶⁶ destacou a importância da análise da sonegação por esta nova ótica de estudo, na qual se fundamenta pelo objetivo almejado por esta teoria.

As características do pensamento complexo [...] apontam, pois, na direção de um esforço de análise e de reflexão que busca evitar os riscos da produção de um conhecimento passível de "endurecer", de efeito paralisante, que acabe por distanciá-lo do próprio real que ele, o pensamento complexo, busca interpretar, entender. Desses fatos se pode depreender que o saber gerado pela complexidade se apresenta sempre como um conhecimento inacabado, disposto a acolher novos dados e operar constantes reavaliações da compreensão humana acerca do real sob análise.⁶⁷

A teoria apresentada por Edgar Morin, embora ainda esteja em processo de desenvolvimento, surge como uma alternativa eficiente e revolucionária na busca de formulação de novos conhecimentos, que sejam mais abrangentes e fiéis à realidade, que está em constante mudança.

Logo, faz-se necessário abandonar a tendência da "simplificação" e passar a analisar o objeto de estudo sob a ótica da complexidade, explorando-o nas suas diversas dimensões, estudando-o dentro de sua realidade, sem isolá-lo do meio em que se encontra.

3.2 ANÁLISE MULTIDIMENSIONAL DA SONEGAÇÃO FISCAL

A sonegação fiscal é considerada um fenômeno social⁶⁸ por ser uma conduta que está impregnada na cultura de diferentes povos. É uma interferência exterior (que transcende a individualidade) e coletiva, com força coercitiva na qual influencia a ação de inúmeros agentes sonegadores.

⁶⁵ MORIN, Edgar; *apud* COELHO, Nelly Novaes. **Ótica da Complexidade** - A articulação dos Saberes. USP. São Paulo.

⁶⁶ Roberto Nathan Sayeg é Doutor em Comunicação e Cultura pela UFRJ e trabalha como Agente Fiscal de Rendas da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo (*In* SAYEG, Roberto N. Sonegação Tributária e Complexidade: Uma visão multidimensional. **RAE Eletrônica**. São Paulo: FGV-EAESP, jun. 2003. p. 2)

⁶⁷ SAYEG, Roberto N. *Op. cit.* p. 3.

⁶⁸ Fenômeno Social, ou fato social, conforme bem denomina o sociólogo francês Émile Durkheim, consiste em "maneiras de agir, de pensar e de sentir, exteriores ao indivíduo, e que são dotadas de um poder de coerção em virtude do qual esses fatos se impõem a ele (*In* DURKHEIM, David Émile. **As regras do método sociológico**. 3 ed. São Paulo: Martins Fontes, 2007. p. 5)

Para alcançar uma melhor compreensão sobre esta conduta, é imprescindível que seja aplicado a articulação de saberes proposta pela teoria da complexidade de Edgar Morin, na qual se utiliza das mais diversas áreas de conhecimento (científicas, sociológicas, antropológicas, filosóficas, culturais) para explorar os fatores que favorecem a subsistência da sonegação fiscal em números tão alarmantes. Isto possibilitará uma reflexão aprofundada acerca desta questão no cenário brasileiro, mais precisamente na realidade do Polo de Confecções do Agreste Pernambucano.

Quanto a estes fatores, é de praxe atribuir a elevada carga tributária no Brasil como razão para o atual nível de evasão de tributos. Mas há também uma série de outros fatores responsáveis por esta situação, bem como a insatisfação pública gerada pela frequente injustiça fiscal e pela ineficiência do serviço público somados com o fenômeno da corrupção impregnada neste setor, o sentimento de impunidade resultante da difícil responsabilização dos que cometem este ilícito penal tributário⁶⁹. Além destes, há mais um vetor, uma grave questão social do país e motivo de tantos outros problemas sociais, a que não é tão discutida o quanto deveria, a educação.

Cada um destes principais fatores serão explorados a seguir, com o fim específico de expandir o conhecimento sobre o fenômeno da sonegação, possibilitando, inclusive refletir sobre possíveis formas de controlar este problema social e reduzir os seus danos.

3.2.1 A Elevada Carga Tributária

A altíssima carga tributária do Brasil é, sem dúvidas, um dos principais fatores que favorecem a Sonegação Fiscal, vez que força os contribuintes a buscarem cada vez mais por meios para reduzir os encargos que sofrem com os tributos. Por mais eficientes que sejam os meios lícitos de economia de tributos, não possuem a capacidade de reduzir drasticamente o ônus com os tributos.

⁶⁹ LEITE, Marcos Vinicius. A Corrupção e a Sonegação Fiscal pela Ótica Institucional. **IOB**, São Paulo, 12 mar. 2007. p. 1

O Brasil possui uma das mais altas cargas tributárias no mundo, que, segundo a OECD⁷⁰, é a 14ª maior dos países que a compõem. É, ainda, a mais elevada entre os países emergentes que compõem o grupo BRICs⁷¹.

A média da carga tributária dos BRICs, incluindo o Brasil, é de 22%. Excluindo o Brasil, a média da carga tributária é 18,5%. Ou seja, o Brasil tem quase o dobro da média de carga tributária dos outros países que formam os BRICs.⁷²

Esta observação merece destaque, vez que demonstra a diferença desproporcional da média dos países que estão em situação análoga de desenvolvimento econômico. Conforme destacado acima, a carga tributária brasileira é quase o dobro da carga destes outros países.

O Estado recolhe anualmente em tributos um valor equivalente a 35,42% do seu PIB⁷³. Esta porcentagem é equivalente a de alguns países europeus, a exemplo da Alemanha, Islândia e Reino Unido, que oferecem serviços públicos de ótima qualidade para a sociedade, situação contrária da brasileira.

As receitas tributárias tiveram um aumento considerável durante as últimas décadas no Brasil, o qual ocorreu devido a fatores diversos, dos quais se destacam o aumento da formalização do trabalho e empreendimentos, da arrecadação de impostos de importação e o crescimento dos lucros das empresas.

A carga tributária tende a crescer naturalmente, mesmo em período de recessão econômica. Entretanto, torna-se possível a desaceleração do crescimento destes encargos por intervenção estatal, conforme tem acontecido nos últimos anos em que uma série de benefícios tributários desacelerou a ascensão da proporção entre as receitas tributárias e o PIB. Um importante exemplo destas medidas foi a aprovação da Lei nº 11.941/2009, que instituiu alterações legislativas com o fim de prover melhores condições de pagamento (isenções, descontos e moratórias⁷⁴).

⁷⁰ OECD (*Organization for Economic Cooperation and Development*), é uma organização internacional com sede em Paris, fundada na missão de promover políticas de bem-estar econômico e social para pessoas em todo o mundo (*In* OECD. **OECD 50th Anniversary Vision Statement**. Paris, mai. 2011).

⁷¹ BRICS é um conjunto econômico composto por países emergentes em desenvolvimento acelerado, do qual participam o Brasil, Rússia, Índia, China e África do Sul.

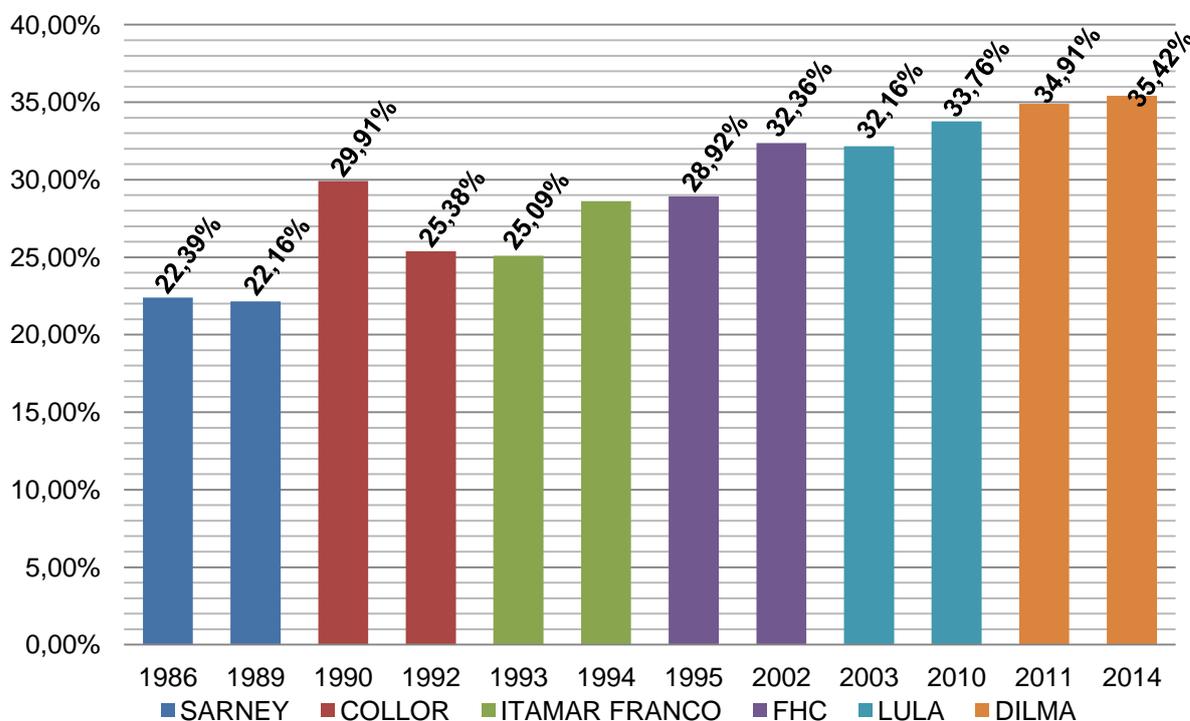
⁷² INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO E TRIBUTAÇÃO. **Evolução da Carga Tributária Brasileira e previsão para 2013**. Curitiba, dez. 2013. p. 2.

⁷³ *Ibidem*. pp. 2, 3.

⁷⁴ Moratória é a dilatação do prazo de pagamento por meio de parcelamento da dívida, sendo possível, inclusive, negociação desta com possível redução dos débitos tributários (a título de exemplo, o caso do Programa de Recuperação Fiscal - Refis, instituído pela Lei 9.964/2000)

Observe a seguir a evolução da carga tributária brasileira, desde o fim da ditadura militar até 2014, de acordo com dados publicados pelo IBPT.

GRÁFICO 3 - A Evolução da Carga Tributária no Brasil



Fonte: IBPT, 2015

Nota: Elaboração Própria

Pesquisas realizadas pelo IBPT apontam que cada brasileiro precisa trabalhar quase 150 dias, correspondente a cinco meses por ano, somente para arcar com suas obrigações tributárias, além de precisar trabalhar mais 150 dias para pagar ao setor privado por atividades essenciais que o Estado deveria garantir⁷⁵.

O Sistema Tributário Nacional, além de possuir uma carga tributária desarrazoada, é um dos mais complexos do mundo. A elevada carga tributária, a quantidade de tributos, as inúmeras normas que regulamentam este sistema, a burocracia, dentre outros elementos transformam o Sistema Tributário do Brasil em um dos principais obstáculos a serem enfrentados pelas empresas no país, principalmente pelas microempresas e empresas de pequeno porte.

O Órgão Executivo têm investido muito em tecnologia para seus organismos que controlam o Sistema Tributário. Entretanto, seus esforços se concentram em

⁷⁵ INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO E TRIBUTAÇÃO. **Brasileiro trabalha cinco meses por ano para pagar impostos**. Curitiba, 30 nov. 2012.

aumentar a eficiência na arrecadação de tributos e não para atender as necessidades do contribuinte, que continua enfrentando processos burocráticos, complexos, onerosos e pouco transparentes.

A título de exemplo da complexidade do caótico Sistema Tributário Nacional, temos a legislação do ICMS, imposto estadual que, além da existência de dezenas de normas federais genéricas, possui inúmeras legislações estaduais que tratam sobre a mesma matéria, o que resulta em um regramento extenso e complexo, repleto de exceções, diferenciações e regras específicas para cada um dos 27 entes federados.

O alto índice de informalidade e o elevado nível de evasão de tributos são grandes reflexos destas circunstâncias. Esta situação força os contribuintes a procurarem meios alternativos, por vezes ilegais, para reduzir o ônus com os tributos ou eliminá-lo por completo.

O Planejamento Tributário surge como uma alternativa lícita para reduzir o impacto causado pela carga tributária, embora se mostre ineficiente, principalmente diante da complexidade do sistema de tributação. É um ônus intenso sustentado pelos contribuintes que desejam realizar um Planejamento Tributário com qualidade, devido ao alto custo demandado por agentes qualificados necessários para atingir este fim, principalmente quando se trata de microempresas e empresas de pequeno porte, que possuem receitas limitadas e, por vezes, insuficientes.

3.2.2 A Insatisfação Pública com o Poder Estatal

O Sistema Tributário Nacional, na sua conjuntura atual, tem gerado grande insatisfação pública, não só por conta de sua elevada carga tributária, mas devido a outras condições, como a Injustiça Fiscal e a Ineficiência dos Serviços Públicos.

Tais consequências são apontadas como grandes fatores para a existência de evasão fiscal em níveis tão altos no Brasil, vez que não aparenta ser razoável para a população arcar com uma carga tributária tão elevada para o Estado em um momento no qual há tanto descontentamento com o mesmo.

3.2.2.1 Injustiça Fiscal

Entende-se por Justiça Fiscal, ou Justiça Distributiva, a necessidade de tratar de forma isonômica e igualitária todos os contribuintes, de acordo com a capacidade econômica de cada um. Refere-se, portanto, no ato de tributar de forma igualitária os que possuem mesmas condições econômicas e de forma justa aqueles que estão em classes diferentes.

O principal fundamento utilizado para a defesa da justiça fiscal é o princípio da Capacidade Contributiva, que possui como principal objetivo a execução dos ideais desta justiça distributiva. É, por sua vez, decorrente do princípio da Isonomia Tributária e está previsto constitucionalmente no artigo 145, § 1º da Magna Carta.

Art. 145, §1º - Sempre que possível, **os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte**, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.⁷⁶ (GRIFOS NOSSOS)

O Sistema Tributário Nacional oferece graves ofensas aos princípios da Isonomia Tributária e da Capacidade Contributiva, o que o torna um sistema absurdamente injusto.

Pesquisas realizadas em 2014 indicam que os brasileiros que possuem renda apenas de um salário mínimo pagam em tributos cerca de 37% do que recebe mensalmente, enquanto quem recebe até R\$ 6.000,00 paga 23% de seus rendimentos e quem possui rendimento até R\$ 22.000,00 perdem apenas 17% do que recebem com pagamento de tributos⁷⁷.

TABELA 2 - Carga Tributária real nas faixas de salário

Faixas de Salário	Carga Tributária Real
Até 1 salário mínimo	37 %
Até R\$ 6.000,00	23 %
Até R\$ 22.000,00	17 %

Fonte: GOMES, 2014.

Notas: Cálculos apurados em 2014; Elaboração Própria.

⁷⁶ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**, 05 out. 1988.

⁷⁷ GOMES, Luiz Flávio. Quem paga menos impostos no Brasil. **JusBrasil**. 12 fev. 2014.

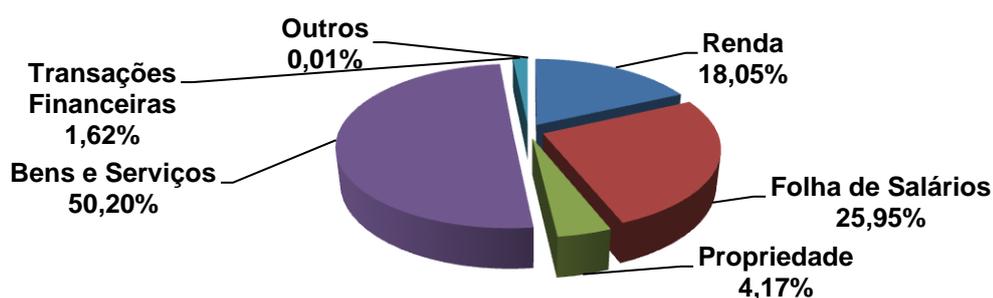
No Brasil a maior ofensa à Justiça Distributiva está ligada à cobrança de mais tributos indiretos⁷⁸ do que diretos. Consistem em indiretos os tributos que permitem a transferência do encargo econômico para outro que não seja definido como sujeito passivo pela legislação tributária. É o exemplo do ICMS, no qual o ônus do tributo, de fato, é arcado pelo consumidor final no ato da compra, e não pelos comerciantes, embora sejam estes o polo passivo da obrigação tributária.

A ofensa ao princípio da Capacidade Contributiva se verifica na impossibilidade de auferir a capacidade daquele que é, de fato, quem arca com o encargo da tributação.

Não há discussão quanto à aplicação do princípio aos impostos diretos. A controvérsia doutrinária surge no que tange aos impostos indiretos, tendo em vista que, por sofrerem o fenômeno da repercussão econômica, têm a figura do contribuinte de fato, que é a pessoa que arca, efetivamente, com o ônus da tributação, e que não pode ser determinado de forma objetiva.⁷⁹

De acordo com o atual sistema de tributação, os efetivos entes tributados sofrem o ônus da carga tributária relativa à capacidade econômica (contributiva) daquele que é considerado como o sujeito passivo da obrigação pelo Direito, que geralmente possuem maior capacidade econômica. Não bastasse esta agressão aos princípios de Isonomia Tributária e da Capacidade Contributiva, a Injustiça Fiscal é extremamente agravada pelo fato destes tributos indiretos responderem pela maior proporção da receita tributária nacional.

GRÁFICO 4 - Carga Tributária por Base de Incidência em 2014



Fonte: RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2015.

Notas: Elaboração Própria.

⁷⁸ São indiretos os tributos que permitem a transferência do seu encargo econômico financeiro para uma terceira pessoa não definida em lei como sujeito passivo. A definição aqui exposta inclui apenas os tributos que já foram tecnicamente concebidos como aptos à translação do encargo (ICMS, IPI, ISS), visto que, sob o ponto de vista econômico, a transferência se verifica praticamente em todos os tributos (*In* ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquemático**. 9 ed. São Paulo: Método, 2015. p.76).

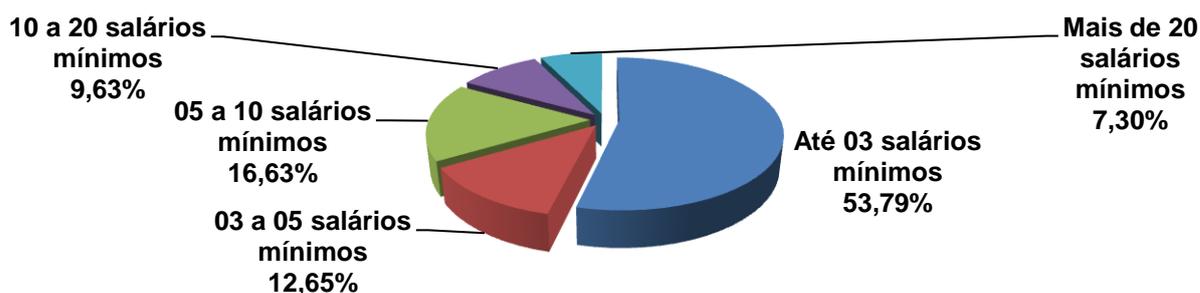
⁷⁹ DUTRA, Micaela Dominguez. **Capacidade Contributiva Análise dos Direitos Humanos e Fundamentais**. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 128.

No Brasil, os tributos indiretos (bens e serviços) são a maior fonte de receitas tributárias, correspondendo a metade dos tributos que são recolhidos. O país segue uma tendência contrária a de outras nações, onde se tributam mais a renda, lucro e ganhos de capital. Enquanto o Estado brasileiro é a nação com maior carga tributária sobre os bens e serviços entre os países da OECD, é o segundo que menos tributa a renda e lucros de seus habitantes.

A tributação sobre os rendimentos do trabalho no Brasil é realizada de acordo com uma tabela progressiva, com quatro tipos de alíquotas (7,5%, 15%, 22,5% e 27,5%), na qual quem possui o rendimento mensal de cinco mil arcará um ônus equivalente (mesma alíquota) àquele que recebe mensalmente vinte mil reais. Não bastasse isto, os rendimentos resultantes da distribuição de lucros e dividendos são isentos do Imposto de Renda, e outras receitas, como ganhos financeiros ou de capital, estão sujeitas a alíquotas exclusivas, inferiores àquelas cobradas sobre a renda de trabalho⁸⁰.

Esta conjuntura gera uma injustiça fiscal inestimável. O IBPT estima que os brasileiros que recebem até 03 salários mínimos mensais são responsáveis pelo pagamento de 53,79% das receitas tributárias, enquanto os que recebem mais de 20 salários mínimos arcam com um montante relativo a, apenas, 7,30%⁸¹. Observe o gráfico a seguir:

GRÁFICO 5 - A Arrecadação da Receita Tributária por Faixa de Renda



Fonte: SILVA, 2014.

Nota: Elaboração própria.

A realidade brasileira é bastante hostil para aqueles que trabalham arduamente durante 08 horas diárias, no mínimo, para receber um salário mínimo e

⁸⁰ ROZOWYKWIAT, Joana. Impostos: O leão que mia para os super-ricos. **Portal Vermelho**, 31 jan. 2016.

⁸¹ INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO E TRIBUTAÇÃO. **População que recebe até três salários mínimos é a que mais gera arrecadação de tributos no país**. Curitiba, 13 ago. 2014

gastar quase metade dele com tributos para o Estado e continuar refém de um péssimo serviço público, sem acesso a saúde, educação e saneamento básico de boa qualidade.

3.2.2.2 A Ineficiência do Serviço Público

Tanto a alta carga tributária quanto a injustiça fiscal são reflexos negativos do atual Sistema Tributário Nacional, que, por sua vez, é consequência de uma precária administração pública. O Brasil é internacionalmente conhecido por ser um país em que se cobra altíssimos tributos e oferece um péssimo retorno à sociedade.

A carga tributária do Estado brasileiro (35,42%) é, de forma absurda, equivalente a de alguns países desenvolvidos, como a Alemanha (36,7%), Reino Unido (32,9%), Espanha (32,6%), e Canadá (30,6%). Entretanto, estes países oferecem um nível de qualidade de vida incomparável da realidade brasileira. Enquanto estes possuem um IDH (Índice de Desenvolvimento Humano) de 0,911, 0,892, 0,869 e 0,902, respectivamente, o Brasil possui um índice de 0,744⁸².

TABELA 2 - CARGA TRIBUTÁRIA X IDH

País	Carga Tributária (% do PIB)	IDH
AUSTRÁLIA	27,30%	0,933
ALEMANHA	36,70%	0,911
CANADÁ	30,60%	0,902
REINO UNIDO	32,90%	0,892
ESPAÑA	32,60%	0,869
BRASIL	35,42%	0,744

Fonte: IBPT, 2015.

Nota: Elaboração Própria.

O Brasil tem seguido um caminho contrário das grandes referências globais. Enquanto a Austrália proporciona o segundo melhor IDH do mundo (0,933) com uma das mais baixas cargas tributárias (27,30%), o Estado brasileiro continua onerando absurdamente seus contribuintes e oferecendo uma precária qualidade de vida.

⁸² INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO E TRIBUTAÇÃO. **Cálculo do IRBES (Índice de Retorno de Bem estar à Sociedade)**: Estudo sobre a Carga Tributária/PIBxIDH. Curitiba, mai. 2015. pp. 3 - 6

Esta conjuntura político-social do Brasil tem gerado uma insatisfação enorme para a sociedade, que suporta um sistema tributário oneroso, complexo e injusto, além de continuar refém de um serviço público debilitado.

A ineficiência da administração pública, agravada por conta da corrupção, possui importante influência para a evasão fiscal no Brasil. É constante a reclamação por parte dos contribuintes ao afirmarem que são "roubados" diariamente pelo serviço público (agentes políticos e públicos), suportam uma das maiores cargas tributárias do mundo e não recebem o devido retorno pelo governo. De fato, o Estado possui uma significativa contribuição para os índices tão altos de sonegação de tributos no Brasil.

3.2.3 A Educação

A insatisfação pública gerada por um sistema tributário complexo, oneroso e injusto e pela ineficiência dos serviços públicos possui grande influência para a evasão fiscal no Brasil. Entretanto, a responsabilidade do Estado não se limita a estes fatores.

Há um mais vetor de incumbência do Estado que oferece mais influência do que os outros fatores tratados acima, a precária educação do Brasil. A ausência de educação básica de boa qualidade no Brasil é uma grave questão social e que é motivo de tantos outros problemas sociais.

Não há que se falar em altos índices de corrupção e de violência em uma sociedade com uma boa qualidade de educação básica. Do mesmo modo ocorre com a sonegação de tributos e outras espécies de evasão/elusão fiscal.

O Brasil é marcado pelo hábito oportunista de seus cidadãos, que sempre buscam tomar vantagem em todas as situações, movidos sempre pela esperteza. Por certo, a "Lei de Gerson"⁸³ influencia a vida da população em geral, que utilizam

⁸³ A expressão "Lei de Gerson" reflete ao princípio que influencia os brasileiros a usar da esperteza para obter vantagem em tudo o que faz, principalmente no sentido pejorativo, em que os agentes aproveitam das situações em benefício próprio, desprezando por muitas vezes valores éticos e morais. O brocardo surgiu devido a uma campanha publicitária transmitida nas televisões nacionais na década de 70, quando o jogador de futebol Gerson, estrela da Seleção Brasileira, atuou em um comercial do cigarro Vila Rica, quando soltou a frase: "Porque você tem que levar vantagem em tudo, certo?", referindo se ao oportunismo e esperteza que habita na alma nacional.

do "jeitinho brasileiro" para obter vantagens, almejando benefício próprio e desprezando, por muitas vezes, valores éticos e morais.

Por fim, devido a este axioma impregnado à cultura brasileira, conclui-se que não adianta reduzir significadamente a carga tributária e instituir um regime de tributação menos complexo, se o brasileiro ainda continuar com o vezo oportunista de se beneficiar em todas as circunstâncias. Sem dúvidas reduzirá os índices de sonegação de tributos, mas não serão raros os casos dos contribuintes que continuarão praticando atos de evasão/elusão fiscal, com o fim único de reduzir cada vez mais o pagamento de tributos e obter mais lucros.

É evidente que a educação possui um papel importante na mudança da cultura de uma sociedade. Embora seja um desafio árduo e com resultados de longo prazo, é a solução mais eficiente não só para este problema social, mas para uma infinidade de outras adversidades do país.

A prevenção, por meio de uma educação de qualidade para todos, é a mais eficaz forma de controle do problema. Neste sentido, já disciplinava Cesare Beccaria no século XVIII: "É melhor prevenir os crimes do que ter que puni-los. (...) O mais seguro, mas o mais difícil meio de prevenir o delito é o de aperfeiçoar a educação(...)"⁸⁴.

3.2.4 Outros fatores

Além destes fatores mencionados acima, existem uma série de outros vetores que, embora não possuam a mesma influência dos anteriores, merecem destaque e deve-se ressaltar a importância de serem igualmente examinados.

3.2.4.1 Sensação de Impunidade

A difícil responsabilização dos agentes sonegadores provoca uma sensação de impunidades na sociedade, o que instiga a prática desta conduta. É uma razão que representa uma influência significativa para a prática de sonegação fiscal. Fora

⁸⁴ BECCARIA, Cesare Bonesana. **Dos delitos e das penas**. 6. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013, pp. 136; 144

visto anteriormente que tanto os delitos de evasão quanto o de elusão compreendem uma série de atos que visam ocultar as obrigações tributárias, o que importa na difícil evidenciação desta conduta.

Mesmo quando comprovado o delito, a sanção destes ilícitos costumam limitar-se a responsabilização patrimonial pelo agente, sendo raros os casos de sanções penais.

De certa forma, demonstra-se mais interessante ao Estado que o réu apenas realize o ressarcimento à Fazenda Pública pelos danos causados, acrescidos dos juros legais e multas que chegam a ser o triplo do tributo sonegado. O que resulta ainda em uma economia de custos para a máquina pública, em razão da não instauração de um processo penal e uma reclusão a menos para ser custeada pelo Estado.

Mais vantajoso ainda é para os agentes sonegadores, que não são condenados à sanções penais, suportando apenas um ônus de uma sanção administrativa. O problema é que, em maioria dos casos, torna a sonegação fiscal uma prática lucrativa.

Para auferir vantagem sobre a sonegação, sabendo do risco das sanções administrativas e penais, uma empresa precisa sonegar, no mínimo, três anos para compensar os débitos, multa e juros de cada ano que for executada pelo Fisco durante o processo administrativo, caso a autoridade fiscal descubra cada centavo de tributo que foi sonegado e lhe arbitre a multa máxima de 225%.

No entanto, é praticamente impossível que a autoridade fiscal constate toda a quantidade de tributos que não foram recolhidos, assim como o acusado também se beneficiará com algumas possíveis reduções da multa, renegociação da dívida e, inclusive, o parcelamento desta, que suspenderá a pretensão punitiva do Estado.

Por conseguinte, esta situação fomenta a motivação para a prática de sonegação tributária, principalmente pelo número de casos de contribuintes que fraudam o Fisco há décadas sem nunca terem sido fiscalizados e autuados por qualquer motivo.

3.2.4.2 A Concorrência Desleal

Consiste em Concorrência Desleal as atitudes do empresário que ofendem o princípio da Livre Concorrência⁸⁵ por meio de ações fraudulentas e desonestas, nas quais utiliza de meios ilícitos para afastar a concorrência e angariar clientes.

Incorre, portanto, em concorrência desleal o agente que, por meio ilícitos, fraudula a administração fazendária e deixa de pagar tributos, reduzindo ao máximo as suas despesas e, portanto, diminuindo o preço final de seus bens/serviços, comercializando a um valor mais baixo que a concorrência.

Este fenômeno é bastante presente no Polo de Confecções do Agreste de Pernambuco. Conforme fora aludido anteriormente, esta região é marcada pelos altos índices de evasão/elusão fiscal, o que, por conseguinte, faz com que os empresários, tanto das indústrias quanto do comércio (principalmente da natureza de confecção de peças do vestuário), comercializam seus produtos com os melhores preços de mercado em todo o Brasil, motivo do grande destaque nacional deste *cluster*, o que tem atraído não só compradores de todas as regiões do país, mas também muitos do exterior.

A elevada redução de preços é devida principalmente pelos altos índices de sonegação de tributos na região, em razão de ser praticada pela maioria das empresas locais, senão por todas. Esta situação gera graves consequências para os empreendimentos locais, nas quais impõe aos empresários a utilização de meios ilícitos para reduzir ao máximo o custo da atividade, tornando o preço de seus produtos e serviços competitivos no mercado, sob o risco de ameaçar a subsistência da empresa.

As empresas que praticam habitualmente a evasão/elusão fiscal conseguem prover uma economia alta de tributos. A contenção de custos possibilita a redução do preço final da mercadoria a ser comercializada ou dos serviços a serem prestados. Logo, o agente irá dispor de um bem/serviço com um valor menor do que a concorrência.

Este fenômeno está bastante presente no Polo de Confecções do Agreste Pernambucano. Há décadas este polo se caracterizava pelo alto índice de empresas

⁸⁵ Princípio expressamente previsto na Constituição Federal, na qual o seu artigo 170, inciso IV determina que a ordem econômica, fundada na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, observados dentre outros, a livre concorrência.

com atividade informal, o que gerou incontáveis prejuízos principalmente para o Estado de Pernambuco. Com o decorrer dos anos, maioria dos empreendimentos se formalizaram diante da Receita Federal e Secretaria da Fazenda Estadual, entretanto, o índice de sonegação fiscal neste polo continua atingindo números absurdos.

O destaque deste *cluster* deve-se ao comércio principalmente de artigos do vestuário, que são produzidos na região e comercializados com preços baixíssimos, o que atrai compradores de todas as regiões do país.

A redução dos preços das mercadorias possui como principal consequência o alto índice de sonegação fiscal, que é praticado por grande maioria, senão todas, as empresas da região. Por consequência, torna-se inviável a manutenção de um empreendimento totalmente legalizado, em razão da elevada carga tributária tornar o valor final do bem/serviço muito mais alto do que os preços praticados pela concorrência.

Esta conjuntura tornou-se um problema bastante complexo, que atinge diretamente o comércio da região e gera graves prejuízos para a sociedade.

3.3 A RESPONSABILIDADE DO PODER PÚBLICO NO FENÔMENO DA SONEGAÇÃO FISCAL

Não há controvérsias acerca da nocividade das práticas de evasão/elusão fiscal no Brasil. Tais condutas referem-se a um nefasto problema social, que traz incontáveis consequências para toda a sociedade brasileira.

Embora a sonegação fiscal seja classificada como um delito no qual só se admite a ação ou omissão dolosa e voluntária do sujeito, a responsabilidade por esta conjuntura atual não se limita apenas aos agentes sonegadores.

Fora explanado em oportunidade anterior que a sonegação de tributos já reflete em um fenômeno social no Brasil, importando em uma interferência exterior (que transcende a individualidade) e coletiva, com força coercitiva na qual influencia a ação de inúmeros agentes sonegadores.

Ao estudar os seus principais fatores, torna-se possível enxergar a influência que o Estado possui para a existência deste fenômeno social em níveis tão

alarmantes. Seja por conta do Sistema Tributário extremamente oneroso, injusto e complexo, da ineficiência dos serviços públicos, da constante corrupção ou até da precária educação básica que possui o brasileiro, o poder público possui grande responsabilidade nesta situação.

Entretanto, para contornar este quadro, o Estado limita-se à atividade inibitória, reprimindo estas condutas por meio de fiscalização e autuação de multas exorbitantes aos sonegadores. Em relatório publicado na revista *Fato Gerador* da Receita Federal do Brasil, foi divulgado que em 2015 este órgão recolheu mais de R\$ 120 bi (cento e vinte bilhões de reais) em autuações em face de Pessoas Jurídicas, além de quase R\$ 5 bi (cinco bilhões de reais) contra Pessoas Físicas no mesmo ano⁸⁶.

Sem dúvidas, a repressão do Estado contra estes crimes possui grande importância e não pode ser descontinuada, pois possui grande interferência no combate à evasão/elusão fiscal.

A título de destaque, a Operação Malha Fina⁸⁷ da Receita Federal, encarregada por uma redução aproximada de R\$ 615 mi (seiscentos e quinze milhões de reais) no valor de restituições do Imposto de Renda e um incremento nos valores de imposto a pagar de R\$ 214 mi (duzentos e quatorze milhões de reais). Tal operação foi responsável também por um aumento significativo de autorregularizações das Declarações de Imposto de Renda de Pessoa Física, que consiste na oportunidade do próprio contribuinte em constatar erros na própria declaração e corrigi-los por meio de declarações retificadoras, antes de ser intimado ou notificado pela Receita Federal. Tal atitude evita possível instauração de procedimento fiscal e pagamento de multa de, no mínimo, 75% (setenta e cinco por cento) do valor de imposto que vier a ser apurado pelo auditor fiscal⁸⁸.

Não obstante a importância da repressão contra estes delitos fiscais, o Estado não pode se limitar a apenas punir os agentes por tais condutas, visto que o próprio poder público é um grande responsável pela existência de sonegação fiscal em níveis tão alarmantes. Portanto, deve-se investir muito em meios alternativos de

⁸⁶ RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Trabalho Silencioso da Receita Federal contra a Sonegação. **Fato Gerador**, 10ª ed. Brasília, 2016. p. 10.

⁸⁷ Processo de verificação de inconsistências nas Declarações de Imposto de Renda, que consiste na seleção de algumas declarações, de acordo com indícios de irregularidades para averiguação.

⁸⁸ RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Op. cit.* p. 11.

confrontar esta conjuntura, no intuito primordial de mudar definitivamente esta conjuntura social.

É obrigação inerente do Estado zelar pela eficiência do poder público, reduzir a onerosidade e complexidade do Sistema Tributário Nacional, além de prover uma educação de ótima qualidade acessível para toda a população, o que, com certeza, logrará em excelentes resultados, embora de longos prazos.

No Polo de Confecções do Agreste Pernambucano, um dos principais atos estatais que influenciaram demasiadamente na regularização das empresas informais foi a instituição do Simples Nacional⁸⁹, pela Lei Complementar nº 123 de 2006, uma das mais importantes medidas de Justiça Fiscal promovidas pelo Estado. Trata-se de um regime de tributação simplificado dirigido aos pequenos empreendimentos, que visa fomentar o crescimento destes, aumentando a capacidade de concorrer o mercado com grandes empresas.

Dispõe de um regime simplificado, com a unificação de oito tributos federais, estaduais e municipais (PIS, COFINS, CSLL, CPP, IRPJ, IPI, ICMS e ISS) em uma única guia de recolhimento, com reduções de alíquotas, dispensa de algumas obrigações administrativas, como a apresentação da DCTF (Declaração de Créditos e Débitos de Tributos Federais) e do DACON (Demonstrativo de Apuração das Contribuições Federais), além de propiciar uma série de outros benefícios. Possui o objetivo de simplificar o sistema tributário e reduzir significativamente o ônus tributário das micro e pequenas empresas.

Desde então, este regime tem beneficiado milhões de pequenas entidades empresárias por todo o Brasil. Segundo dados da Receita Federal do Brasil, em outubro de 2016 somam um montante de 11,4 mi (onze milhões e quatrocentos mil) empresas optantes pelo Simples Nacional⁹⁰. Este regulamento é dirigido exclusivamente para microempresas e empresas de pequeno porte, as quais não poderão exceder um faturamento bruto anual de R\$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais).

⁸⁹ O Simples Nacional foi instituído pelo Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte (Lei Complementar nº 123 de 2006), na qual regulamenta um novo regime de tributação específico para pessoas jurídicas enquadradas como microempresas e empresas de pequeno porte.

⁹⁰ RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Quantidade de optantes - Simples Nacional** (inclusive SIMEI). dez. 2016.

O Polo de Confeções do Agreste Pernambucano foi beneficiado de forma extraordinária pela instauração deste regime. Sua instituição em muito colaborou para o processo de formalização de milhares de empresas que, há décadas funcionavam de modo informal na região.

Há outras diligências possíveis de serem tomadas pelos órgãos públicos que podem resultar em bons frutos de curto prazo. É o caso de algumas medidas que possuem a função de induzir condutas.

A Secretaria da Fazenda do Estado de Pernambuco mantinha um programa denominado "Todos com a Nota", no qual visava o incremento da arrecadação do ICMS através da conscientização da população da importância da emissão de Notas Fiscais no ato da compra de bens, mercadorias ou serviços, e através do estímulo aos consumidores para o exercício do direito de obtenção dos documentos fiscais dos produtos que adquirir. Entretanto, este programa foi suspenso em 2015, pelo órgão executivo estadual, para passar por uma reavaliação⁹¹, entretanto, encontra-se estagnado desde então.

Vários Estados brasileiros estão com programas de conscientização da população e estímulo para a cobrança da emissão de Nota Fiscal. Grande exemplo destes é o Programa de Estímulo à Cidadania Fiscal do Estado do Paraná, mais conhecido por NOTA PARANÁ, instituído pela Lei Estadual nº 18.451, de 06 de abril de 2015. O programa foi criado com "o objetivo de incentivar os adquirentes de mercadorias, bens e serviços de transporte interestadual a exigir do fornecedor a entrega de documento fiscal hábil"⁹², visando o acréscimo de arrecadação dos impostos estaduais referentes a estas obrigações tributárias (ICMS).

Para tanto, o consumidor final que adquirir produtos e serviços de transporte intermunicipal ou interestadual poderá registrar o seu CPF (ou CNPJ, no caso de entidades sem fins lucrativos ou condomínios edilícios) na Nota Fiscal referente à operação, onde acumulará créditos correspondentes a 30% do tributo arrecadado pelo Estado, nos quais poderá compensar no crédito de IPVA do ano seguinte, realizar saque das quantias acumuladas ou utilizá-las como crédito para ligações telefônicas em aparelhos celulares. Além disso, no ato da compra, o adquirente

⁹¹ PERNAMBUCO. Secretaria da Fazenda. **Todos com a Nota**. Recife.

⁹² PARANÁ. Lei Estadual nº 18.451, de 06 abr. 2015. **Criação do Programa de Estímulo à Cidadania Fiscal do Estado do Paraná e adoção de outras providências**. Curitiba, 2015.

ganhará cupons nos quais concorrerá mensalmente a sorteios de quantias em dinheiro.

É um importante exemplo de medidas instigadoras de condutas, que se aliam ao lado educativo e conscientizador deste projeto. Vários Estados do Brasil estão desenvolvendo programas semelhantes e estão alcançando significativos aumentos da arrecadação de tributos. Inclusive, o exemplo está sendo seguido por muitos municípios, os quais estão promovendo projetos equivalentes no objetivo de aumentar a arrecadação de impostos municipais (ISS e IPTU).

Projetos educativos e preventivos possuem uma importância significativa no combate à evasão fiscal, frente à necessidade de prover uma mudança substancial na cultura brasileira. Este dever de mudança não é encargo somente do Estado, mas também de toda a população, que deve oferecer o apoio e contribuir com o crescimento do país.

É evidente que é responsabilidade do Poder Público zelar pelas qualidades do Estado e prestar o devido combate contra estes delitos. No entanto, trata-se de um dever de todos colaborar com o papel do órgão público e conscientizar toda a população das consequências geradas pelo delito de sonegação fiscal no Brasil.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante da explanação apresentada neste presente trabalho científico, foi verificado que a sonegação fiscal é uma conduta ilícita pela qual o agente, por meio de ação ou omissão dolosa e voluntária, frauda a administração tributária no intuito específico de evitar, em todo ou em parte, o pagamento de tributos. Trata-se de um ato gerado após a ocorrência do fato gerador, na qual se produz na tentativa de omitir a existência de obrigações tributárias, impedindo o conhecimento por parte dos órgãos da Fazenda Pública.

A sonegação de tributos, espécie mais nociva do gênero evasão fiscal, é responsável por incontáveis consequências para toda a sociedade, correspondendo a um desfalque de, aproximadamente, R\$ 0,5 tri (meio trilhão de reais) por ano no Brasil⁹³. Valor este que, em vez de ser recolhido pelo órgão público e revertido como serviços para toda a população, sobretudo para aqueles mais necessitados, ficam retidos nos bolsos daqueles mais ricos, que representam cerca de 1/3 (um terço) de toda a sociedade⁹⁴.

O delito de sonegação de tributos está previsto atualmente no artigo 1º da Lei 8.137/90, que trata sobre os Crimes contra a Ordem Tributária, Econômica e de Relações de Consumo. O tipo penal prevê pena de detenção, com pena base de 06 (seis) meses a 02 (dois) anos, além do pagamento de multa que poderá chegar a 225% (duzentos e vinte e cinco por cento).

Fora explorado ainda que a sonegação de tributos, mesmo sendo uma conduta ilícita com péssimas repercussões e que gera incontáveis prejuízos principalmente para aqueles pertencentes às classes mais baixas, permanece ignorada por boa parte da sociedade, que, inclusive, enxerga a evasão de tributos como um meio de fazer justiça, frente a tanta corrupção e a ineficiência do Estado.

A realidade do Polo de Confeções do Agreste Pernambucano não é diferente da situação apresentada. Pelo contrário, é uma região onde apresenta um índice

⁹³ RIESEMBERG, Fábio. **IBPT explica consequências de “driblar” o Fisco**. IBPT, São Paulo, 03. Set. 2014.

⁹⁴ CHIARA, Marcia de. Classes C, D e E reúnem 68% dos brasileiros. **Estadão**, São Paulo, 09 Dez. 2014.

elevado de evasão e elusão de tributos, circunstância que deriva-se de um desenvolvimento comercial acelerado e descontrolado.

O destaque deste *cluster* industrial, caracterizado pelo comércio de peças do vestuário, tem o seu destaque nacional como resultado de um mercado que oferece os melhores preços do Brasil. Esta diferenciação deve-se primordialmente por se tratar de um mercado informal, que opera com uma economia alta de tributos por via de meios ilícitos (sonegação fiscal).

Outro ponto a ser destacado é a Concorrência Desleal, gerada como efeito dessa economia ilícita de tributos, consequência bastante presente nesta região. Os baixos preços comercializados devido a redução ilícita de custos forçam as empresas a também recorrerem para condutas de evasão/elusão de tributos, sob a necessidade de reduzir ao máximo os custos das mercadorias/serviços, a fim de torná-los aptos para enfrentar a concorrência das milhares de empresas que atuam no mesmo ramo e sob as mesmas condições.

Embora a prática de elisão fiscal seja uma solução eficaz para prover uma significativa economia lícita de tributos, nem todas as empresas possuem capacidade de sustentar um planejamento tributário de qualidade relativa. É o caso principalmente das micro e pequenas empresas, que representam grande parcela do comércio do Polo de Confecções.

As circunstâncias desta região já foram demasiadamente piores, onde caracterizava-se inicialmente por possuir uma economia substancialmente informal. Tal conjuntura perdurou até uma década atrás, quando o desenvolvimento da região atraiu a atenção do poder público para busca pela regularização do comércio e indústrias, objetivando o aumento da arrecadação de tributos.

A ação do Governo do Estado de Pernambuco, por meio da Secretaria da Fazenda Estadual e junto com o órgão da Receita Federal, deu-se majoritariamente por via da atividade inibitória do Estado, reprimindo estes delitos por meio de fiscalizações e autuações das condutas de sonegação apuradas pelos auditores fiscais.

Grandes avanços foram logrados por meio destas ações, o que impulsionou a regularização de muitas empresas e o confronto aos crimes contra a Ordem Tributária. Entretanto, a sonegação fiscal continua sendo uma conduta muito presente na região e que ainda persiste em níveis alarmantes.

Tendo ciência da natureza de fenômeno social que possui a sonegação fiscal, torna-se necessário estudar aprofundadamente sobre a matéria, analisando as diversas dimensões, o que possibilitará uma compreensão mais fiel à realidade.

Ao analisar todos os fatores da sonegação fiscal no Brasil, torna-se possível compreender que o Estado possui uma grande parcela de responsabilidade para esta situação atual. A Elevada Carga Tributária, a Insatisfação Pública gerada pela Injustiça Fiscal, pela Ineficiência dos Serviços Públicos e pela Corrupção são os principais motivos desta conjuntura social, o que influenciam principalmente na conduta dos sonegadores.

Acima disso, há um outro vetor que fornece uma influência muito maior, a educação. Está incorporado no costume dos brasileiros uma série de valores que interferem nas atitudes e concepções de cada um. Não há que se falar em altos índices de corrupção e de violência em uma sociedade que possui uma boa qualidade de educação básica. Do mesmo modo ocorre com a sonegação de tributos e as outras espécies de evasão/elusão fiscal.

O Brasil é marcado pelo hábito oportunista de seus cidadãos, que sempre buscam tomar vantagem em todas as situações, movidos sempre pela esperteza. Por certo, a "Lei de Gerson" influencia a vida da população em geral, que utilizam do "jeitinho brasileiro" para obter vantagens, almejando benefício próprio e desprezando, por muitas vezes, valores éticos e morais.

Portanto, para modificar esta realidade, é necessário que o Estado, além da sua atividade de repressão, invista em meios alternativos de educação fiscal e conscientização da população. Projetos educativos e preventivos possuem uma importância significativa no combate à evasão fiscal, frente à necessidade de prover uma mudança substancial na cultura brasileira.

Também deverá prover mudanças no Sistema Tributário Nacional, tornando-o mais justo, menos complexo e menos oneroso. Além disso, incumbe ao Estado organizar a sua atividade pública, tornando-o cada vez mais eficiente, transparente e fornecendo melhor qualidade de vida para sua população.

É evidente que é responsabilidade do Poder Público em zelar pelas qualidades do Estado e prestar o devido combate contra estes delitos. No entanto, trata-se de um dever de todos colaborar com o papel do órgão público e conscientizar toda a população das consequências geradas pelo delito de sonegação fiscal no Brasil.

REFERÊNCIAS

ABRAHAM, Marcus. **O planejamento Tributário e o Direito Privado**. São Paulo: Quartier Latim, 2007; 432 p.

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquematizado**. 9 ed. São Paulo: Método, 2015; 764 p.

ARAGUAIA, Mariana. A espécie Homo sapiens. **Brasil Escola**. Disponível em <<http://brasilecola.uol.com.br/biologia/a-nossa-especie-homo-sapiens.htm>>. Acesso em 24 set. 2016

BECCARIA, Cesare Bonesana. **Dos delitos e das penas**. 6. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013. 160 p.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental em Recurso Extraordinário nº 388.097/MG**. Relator: Ministro Teori Zavascki. Brasília, 04 jun. 2013. Disponível em <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=4034512>> Acesso em 22 nov. 2016

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**, 05 out. 1988. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm> Acesso em 21 nov. 2016

BRASIL. Decreto-Lei nº 2.848, de 07 dez. 1940. **Código Penal**. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del2848compilado.htm> Acesso em 17 nov. 2016

BRASIL. Lei nº 4.729, de 14 jul. 1965. **Define o crime de sonegação fiscal e dá outras providências**. Disponível em <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-1969/L4729.htm> Acesso em 17 nov. 2016

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 out. 1966. **Código Tributário Nacional** - Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm> Acesso em 17 nov. 2016

BRASIL. Lei nº 8.137, de 27 dez. 1990. **Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências.** Disponível em <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8137.htm> Acesso em 17 nov. 2016

BRASIL. Ministério da Fazenda. **Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico - OCDE: O histórico da OCDE e a recente aproximação entre o Brasil e o organismo internacional.** Disponível em: <<http://www.sain.fazenda.gov.br/assuntos/politicas-institucionais-economico-financeiras-e-cooperacao-internacional/ocde>> Acesso em 19 out. 2016

BRASIL. Senado Federal. **Boletim Informativo nº 26, de 2015** (A Despesa Federal em Educação: 2004-2014). Brasília, abr. 2015. Disponível em: <<https://www12.senado.leg.br/publicacoes/estudos-legislativos/tipos-de-estudos/boletins-legislativos/bol26>> Acesso em: 27 jan. 2017.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.643/DF.** Relator: Ministro Maurício Corrêa. Brasília, 05 dez. 2002. Disponível em <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266708>> Acesso em 21 nov. 2016

CAMPOS, Marcelo Marambaia. **Aplicação do Princípio da Insignificância no Crime de Descaminho:** análise crítica acerca do critério atualmente adotado pelo Superior Tribunal de Justiça. Monografia (Especialização em Direito Empresarial) - Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2007. Disponível em <<https://repositorio.ufba.br/ri/bitstream/ri/8312/1/APLICACAO%20DO%20PRINCIPIO%20DA%20INSIGNIFICANCIA%20DO%20CRIME%20DE%20DESCAMINHO.pdf>> Acesso em: 05 out. 2016

CHIARA, Marcia de. Classes C, D e E reúnem 68% dos brasileiros. **Estadão**, São Paulo, 09 Dez. 2014. Disponível em: <<http://economia.estadao.com.br/noticias/geral,classes-c-d-e-e-reunem-68-dos-brasileiros-imp-,1604195>> Acesso em: 01 fev. 2017.

DUARTE, Francisco Leite. **Direito Tributário Aplicado.** 1 ed. São Paulo, Revista dos Tribunais, 2013. 798 p.

DURKHEIM, David Émile. **As regras do método sociológico.** 3 ed. São Paulo: Martins Fontes, 2007. 165 p. Disponível em <<https://ayanrafael.files.wordpress.com/2011/08/durkheim-c3a9-as-regras-do-mc3a9todo-sociolc3b3gico.pdf>> Acesso em 20 nov. 2016

DUTRA, Micaela Dominguez. **Capacidade Contributiva Análise dos Direitos Humanos e Fundamentais**. São Paulo: Saraiva, 2010. 236 p.

FERNANDES, Fernanda Pedreira. **Crime de Descaminho: Natureza Tributária e suas principais Repercussões Jurídicas**. Salvador, 2011. Disponível em: <https://www.jurisway.org.br/v2/dhall.asp?id_dh=5583> Acesso em: 22 fev. 2017.

GOMES, Luiz Flávio. Quem paga menos impostos no Brasil. **JusBrasil**. 12 fev. 2014. Disponível em < <https://professorlfg.jusbrasil.com.br/artigos/121933009/quem-paga-menos-impostos-no-brasil>> Acesso em 21 nov. 2016

HOUAISS, Antônio; VILLAR, Mauro de Salles. **Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Objetiva, 2007. 2922 p.

INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO E TRIBUTAÇÃO. **Brasileiro trabalha cinco meses por ano para pagar impostos**. Curitiba, 30 nov. 2012. Disponível em < <http://www.ibpt.com.br/noticia/103/Brasileiro-trabalha-cinco-meses-por-ano-para-pagar-impostos>> Acesso em 22 nov. 2016

INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO E TRIBUTAÇÃO. **Cálculo do IRBES (Índice de Retorno de Bem estar à Sociedade)**: Estudo sobre a Carga Tributária/PIBXIDH. Curitiba, mai. 2015. pp. 3 - 6. Disponível em < <http://www.ibpt.com.br/img/uploads/novelty/estudo/787/ESTUDOFINALSOBRECARGATRIBUTARIAPIBXIDHIRBESMARCO2013.pdf>> Acesso em 20 out. 2010

INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO E TRIBUTAÇÃO. **Evolução da Carga Tributária Brasileira**. Curitiba, mai. 2015. pp. 2, 3. Disponível em <<http://www.ibpt.com.br/img/uploads/novelty/estudo/2142/05EvolucaoDaCargaTributariaBrasileira.pdf>> Acesso em 21 nov. 2011

INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO E TRIBUTAÇÃO. **Estudo sobre Sonegação Fiscal das Empresas Brasileiras**. Curitiba, mar. 2009. 16 p. Disponível em <<http://www.ibpt.com.br/img/uploads/novelty/estudo/49/EstudoVeQuedaNaSonegacaoFiscalDasEmpresasBrasileiras.pdf>> Acesso em: 05 fev. 2016

INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO E TRIBUTAÇÃO. **População que recebe até três salários mínimos é a que mais gera arrecadação de tributos no país**. Curitiba, 13 ago. 2014. Disponível em < <http://www.ibpt.com.br/noticia/1860/Populacao-que-recebe-ate-tres-salarios-minimos-e-a-que-mais-gera-arrecadacao-de-tributos-no-pais>> Acesso em 22 nov. 2016

LEITE, Marcos Vinicius. A Corrupção e a Sonegação Fiscal pela Ótica Institucional. **IOB**, São Paulo, 12 mar. 2007. 2 p.

LIMA, E.; MARAGON, C. Conheça a vida e obra de Edgar Morin. **Educar para Crescer**. São Paulo: Abril, 01 ago. 2002. Disponível em <http://educarparacrescer.abril.com.br/aprendizagem/materias_296365.shtml> Acesso em 19 nov. 2016.

LIMA, Alexandre Santos. "**Empreendendo**" a Sulanca: O SEBRAE e o Polo de Confeções do Estado de Pernambuco. Campina Grande: UFCG, 2011. Disponível em <<http://www.ufcg.edu.br/~ppgcs/wp-content/uploads/2012/09/Disserta%C3%A7%C3%A3o..ALEXANDRE.pdf>> Acesso em 20 ago. 2016.

LIMA, Jacob Carlos. **As Artimanhas da Flexibilização: o Trabalho Terceirizado em Cooperativas de Produção**. São Paulo, Terceira Margem, 2002. Disponível em: <https://books.google.com.br/books/about/As_artimanhas_da_flexibiliza%C3%A7%C3%A3o.html?id=BI9EAAAAYAAJ&redir_esc=y> Acesso em: 28 fev. 2017

MALLMANN, Nelson. Planejamento Tributário *In* TÔRRES, Heleno Taveira *et al* (Coord.). **Direito Tributário e Procedimento Administrativo Aplicados**. São Paulo: Quartier Latim, 2005. 863 p.

MARINONI, Bruno. Por que a dívida da Globo não é manchete de jornal? **Carta Capital**, São Paulo, 31 jul. 2014. Disponível em <<http://www.cartacapital.com.br/blogs/intervozes/por-que-a-divida-da-globo-nao-e-manchete-de-jornal-670.html>> Acesso em 25 set. 2016

MILÁ, Marc Morgan. **Income Concentration in a Context of Late Development: An Investigation of Top Incomes in Brazil using Tax Records, 1933 - 2013**. Paris, 2015. 165 p. Disponível em <<http://piketty.pse.ens.fr/files/MorganMila2015.pdf>> Acesso em: 16 fev. 2017

MOREIRA, Carlos Alberto Drummond. Sonegação de impostos é sete vezes maior que a corrupção. **Carta Capital**, São Paulo, 30 mar. 2015. Disponível em: <<http://www.cartacapital.com.br/economia/sonegacao-de-impostos-e-sete-vezes-maior-que-a-corrupcao-9109.html>> Acesso em 30 mar. 2016

MORIN, Edgar; *apud* COELHO, Nelly Novaes. **Ótica da Complexidade: A articulação dos Saberes**. USP, São Paulo. Disponível em <<https://www.google.com.br/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&cad=rja&uact=8&sqi=2&ved=0ahUKEwi17frorTQAhWKHJAKHTzHDo4QFggbMAA&url=http>>

%3A%2F%2Fedgarmorin.secsp.org.br%2Fmedia%2F1018%2F170820091832451664695208.rtf&usg=AFQjCNFx40y-zmmb-nP13yVMbEjXE9WuWQ&sig2=6N1i_hpO8hnuclwZT3jHRg&bvm=bv.139250283,d.Y2l> Acesso em 18 nov. 2016

PARANÁ. Lei Estadual nº 18.451, de 06 abr. 2015. **Criação do Programa de Estímulo à Cidadania Fiscal do Estado do Paraná e adoção de outras providências**. Disponível em <http://www.notaparana.pr.gov.br/arquivos/File/Lei_18451_2015.pdf> Acesso em 24 nov. 2016

PELLIZZARI, Deoni. **A Grande Farsa da Tributação e da Sonegação**. Ed. Vozes, 1990. 107 p. Disponível em: <<http://docslide.com.br/download/link/a-grande-farsa-da-tributacao-e-da-sonegacao-deoni-pellizzari>> Acesso em: 30 jan. 2017.

PERNAMBUCO. Secretaria da Fazenda. **Todos com a Nota**. Disponível em <<https://www.sefaz.pe.gov.br/Institucional/Programas/Paginas/Todos-com-a-Nota.aspx>> Acesso em 24 nov. 2016

PROGRAMA DAS NAÇÕES UNIDAS PARA O DESENVOLVIMENTO. **Relatório do Desenvolvimento Humano 2014**. Washington DC, 2014; 246 p. Disponível em: <http://hdr.undp.org/sites/default/files/hdr2014_pt_web.pdf> Acesso em 23 out. 2016

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Carga Tributária no Brasil – 2014** (Análise por Tributo e Bases de Incidência). RFB, Brasília, out. 2015. 55 p. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/29-10-2015-carga-tributaria-2014>> Acesso em 19 out. 2016

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Trabalho Silencioso da Receita Federal contra a Sonegação. Fato Gerador, 10ª ed. Brasília, 2016. p. 10. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/publicacoes/revista-fato-gerador>> Acesso em 21 nov. 2016

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Os tributos na história da humanidade**. RFB, Brasília. Disponível em <<http://www.leaozinho.receita.fazenda.gov.br/biblioteca/estudantes/Textos/HistoriaTributos.htm>> Acesso em 24 set. 2016

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Quantidade de optantes do Simples Nacional** (inclusive SIMEI). dez. 2016. Disponível em

<https://www8.receita.fazenda.gov.br/SimplesNacional/Arquivos/estatisticaArrecadacao/Simples_Nacional_Quantidade_Optantes_10.2016.ods> Acesso em 21 nov. 2016

RIESEMBERG, Fábio. IBPT explica consequências de “driblar” o Fisco. **IBPT**, São Paulo, 03. Set. 2014. Disponível em: < <http://www.ibpt.com.br/noticia/1893/IBPT-explica-consequencias-de-driblar-o-Fisco>> Acesso em 23 out. 2016

ROZOWYKWIAT, Joana. Impostos: O leão que mia para os super-ricos. **Portal Vermelho**, 31 jan. 2016. Disponível em < <http://www.vermelho.org.br/noticia/275702-2>> Acesso em 22 nov. 2016.

SAYEG, Roberto N. Sonegação Tributária e Complexidade: Uma visão multidimensional. **RAE Eletrônica**. São Paulo: FGV-EAESP, jun. 2003. 16 p. Disponível em: < <http://www.scielo.br/pdf/raeel/v2n1/v2n1a09.pdf> > Acesso em 23 mai. 2016

SCHREIBER, Mariana. Zelotes: entenda a outra operação que está mexendo com as grandes empresas. **BBC**, Brasília, 01 jun. 2016. Disponível em < <http://www.bbc.com/portuguese/brasil-36415051> > Acesso em 25 set. 2016

SEBRAE. **Estudo de Caracterização econômica do Pólo de Confeções do Agreste de Pernambuco**. Recife, 2003. Disponível em <<http://www.sebrae.com.br/Sebrae/Portal%20Sebrae/Anexos/poloconfec2003.pdf>> Acesso em 28 fev. 2017

SOUZA, James José Marins de. **Elisão Tributária e sua Regulação**. São Paulo: Dialética, 2002; 110 p.

TAX JUSTICE NETWORK. **The cost of Tax Abuse**: a briefing paper on the cost of tax evasion worldwide. TJN, Londres, Nov. 2011. 20 p. Disponível em: < <http://www.taxjustice.net/wp-content/uploads/2014/04/Cost-of-Tax-Abuse-TJN-2011.pdf> > Acesso em 29 mai. 2016

TÔRRES, Heleno. **Direito tributário e direito privado**: autonomia privada, simulação, elusão tributária. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. 512 p.

TRANSPARENCY INTERNATIONAL. **Corruption Perceptions Index 2015**: Corruption still rife but 2015 saw pockets of hope. Berlim, 27 jan. 2016. Disponível em < <http://www.transparency.org/cpi2015> > Acesso em 07 set. 2009