



PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE GOIÁS  
ESCOLA DE DIREITO, NEGÓCIOS E COMUNICAÇÃO  
NÚCLEO DE PRÁTICA JURÍDICA  
COORDENAÇÃO ADJUNTA DE TRABALHO DE CURSO  
MONOGRAFIA JURÍDICA

**DA ELISÃO A EVASÃO FISCAL:**

OS FRÁGEIS LIAMES JURÍDICOS QUE CIRCUNDAM AS DIFERENÇAS NA  
EXECUÇÃO DESTAS PRÁTICAS

ORIENTANDO – ENZO AUGUSTO TROMBELA FERREIRA

ORIENTADORA – PROFA. GABRIELA PUGLIESE FURTADO CALAÇA

GOIÂNIA – GO

2022

ENZO AUGUSTO TROMBELA FERREIRA

**DA ELISÃO A EVASÃO FISCAL:**

**OS FRÁGEIS LIAMES JURÍDICOS QUE CIRCUNDAM AS DIFERENÇAS NA  
EXECUÇÃO DESTAS PRÁTICAS**

Monografia Jurídica apresentada à disciplina Trabalho de Curso II, do Curso de Direito, da Escola de Direito, Negócios e Comunicação da Pontifícia Universidade Católica de Goiás (PUC Goiás), como requisito obrigatório para obtenção do título de Bacharel em Direito.

Orientadora: Prof<sup>a</sup> Dra. Gabriela Pugliesi Furtado Calaça.

GOIÂNIA – GO

2022

ENZO AUGUSTO TROMBELA FERREIRA

**DA ELISÃO A EVASÃO FISCAL:**

OS FRÁGEIS LIAMES JURÍDICOS QUE CIRCUNDAM AS DIFERENÇAS NA  
EXECUÇÃO DESTAS PRÁTICAS

Data da Defesa: \_\_\_\_\_ de \_\_\_\_\_ de \_\_\_\_\_

**BANCA EXAMINADORA**

---

Orientador (a): Prof. (a) Dra. Gabriela Pugliesi Furtado Calaça

Nota:

---

Examinador (a) Convidado (a): Prof. (a): Titulação e Nome Completo

Nota:

“A prosperidade não virá por inventarmos mais e mais programas generosos de gastos públicos. Você não enriquece por pedir outro talão de cheques ao banco. E nenhuma nação jamais se tornou próspera por tributar seus cidadãos além de sua capacidade de pagar.”

Margaret Thatcher

## RESUMO

O complexo contexto tributário brasileiro proporciona ao contribuinte o peso de arcar com valores semelhantes aos adotados pelos países considerados desenvolvidos, e que, comprovadamente, proporcionam elevada taxa de retorno. Entretanto, no Brasil, sem equiparar-se na eficiência destes, é corriqueira a indagação sobre meios de reduzir esse peso, sejam os métodos lícitos ou não. Em vista disso, esta monografia jurídica apresenta aos contribuintes, através da construção de conceito geral e maduro sobre os tributos, as diferenças, ainda que sutis, entre a Elisão e a Evasão fiscal, esclarecendo os meios adequados para dar início ao planejamento tributário e a consequente economia fiscal. Propõe-se, dessa maneira, que através da leitura desta, possam os cidadãos, quer sejam responsáveis por pessoas jurídicas, quer não, compreender a origem do poder de tributar, bem como sua função social, para que junto a comparação dos indicadores internacionais, seja natural a reflexão crítica ao que ocorre no Brasil. Sob essa ótica, a Elisão Fiscal é o meio adequado a realizar a economia tributária, e deve ser realizado com cautela e estudo sob pena de incorrer nas tipificações dos crimes contra a ordem tributária, voltados a repressão da Evasão e Elisão Fiscal.

**Palavras-chave:** tributos; elisão e evasão fiscal; crimes fiscais; carga tributária.

## **ABSTRACT**

The complex Brazilian tax context provides the taxpayer with the burden of bearing values like those adopted by countries considered developed and which have proven to provide a high rate of return. However, in Brazil, without being equal in their efficiency, it is common to ask about ways to reduce this weight, whether the methods are legal or not. In view of this, this legal monograph presents to taxpayers, through the construction of a general and mature concept about taxes, the differences, albeit subtle, between tax avoidance and tax evasion, clarifying the appropriate means to initiate tax planning and consequent tax savings. It is proposed, therefore, that through reading this, citizens, whether they are responsible for legal entities or not, can understand the origin of the power to tax, as well as its social function, so that, together with the comparison of international indicators, critical reflection on what is happening in Brazil is natural. From this point of view, Tax Avoidance is the appropriate way to achieve tax savings, and it must be carried out with caution and study, under penalty of incurring in the typification of crimes against the tax order, aimed at repressing Tax Evasion and Evasion.

**Keywords:** Taxes. Tax evasion and tax evasion. Tax Crimes. Tax Burden.

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO</b> .....	<b>08</b>
<b>1. CAPÍTULO I – PARTE GERAL DOS TRIBUTOS</b> .....	<b>10</b>
1.1. CONCEITUAÇÃO DE TRIBUTOS .....	10
1.1.1. Evolução Histórica dos Tributos .....	10
1.1.2. Apresentação da Teoria Geral dos Tributos .....	12
1.2. DO DEVER DE PAGAR TRIBUTOS .....	14
1.2.1. Previsão Constitucional dos Tributos.....	14
1.2.2. Função Constitucional dos Tributos.....	16
1.2.3. Limites ao Poder de Tributar .....	17
1.3. DA ORIGEM DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA .....	18
1.3.1. Espécies e Tipos de Obrigação Tributária.....	18
1.3.2. Sujeitos da Obrigação Tributária .....	19
1.3.3. Do Fato Gerador.....	20
<b>2. CAPÍTULO II – ANÁLISE DA RELAÇÃO TRIBUTÁRIA BRASILEIRA</b> .....	<b>22</b>
2.1. DA CARGA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA.....	22
2.1.1. Distribuição Tributária.....	23
2.1.1.1. Distribuição Tributária do Governo Central .....	23
2.1.1.1.1. Impostos e Contribuições Federais .....	23
2.1.1.1.2. Do Rateio dos Impostos Federais .....	25
2.1.1.1.3. Das Contribuições Sociais Federais.....	26
2.1.1.2. Distribuição Tributária dos Governos Estaduais.....	26
2.1.1.2.1. Impostos Estaduais .....	26
2.1.1.2.2. Do Rateio dos Impostos Estaduais .....	27
2.1.1.3. Distribuição Tributária dos Governos Municipais .....	27
2.1.1.4. Contribuições Sociais Estaduais e Municipais .....	28
2.2. DA CARGA TRIBUTÁRIA COMPARADA.....	28
<b>3. CAPÍTULO III – DA ELISÃO À EVASÃO FISCAL</b> .....	<b>31</b>
3.1. CONCEITOS .....	31
3.1.1. Conceito de Elisão Fiscal .....	31
3.1.1.1. Da Norma Antielisão – Art. 116 CTN.....	32
3.1.1.2. Dos Meios Para Prática Elisiva .....	33

3.1.2. Conceito de Evasão Fiscal .....	34
3.1.2.1. Das Formas de Evasão Fiscal .....	35
3.1.2.2. Dos Crimes Contra a Ordem Tributária.....	36
3.1.3. Conceito de Elusão Fiscal .....	38
3.2. DAS DIFERENÇAS ENTRE ELISÃO E EVASÃO FISCAL.....	38
<b>CONCLUSÃO .....</b>	<b>41</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>42</b>
<b>ANEXOS .....</b>	<b>45</b>

## INTRODUÇÃO

Considerando a fragilidade do equilíbrio existente entre o Fisco e o Contribuinte, é necessário remontar aos primórdios sociais, com o intuito de amadurecer a compreensão da origem do dever de tributar, bem como a função derrocada aos valores recolhidos pelo ente estatal, no intuito de que exista o equilíbrio entre o peso carregado individualmente e o retorno concedido à comunidade, sob pena que a perda do fiel da balança cause instabilidade e revolta, fazendo com que inflame a população contra o poder constituído.

*Lato sensu*, urge do dever de pagar tributos todo o contexto abordado pelo Direito Tributário, através da Constituição Federal e Código Tributário Nacional, permeando outras codificações jurídicas e leis esparsas.

Nesse sentido, a fim de refinar a percepção social em relação aos tributos, é necessário que seja estabelecida compreensão acerca da teoria geral do tributo, esclarecidos os limites do poder estatal de tributar, bem como as funções e destinações aplicadas aos valores arrecadados.

Tão logo, a Constituição Federal estatui como sendo os objetivos do Estado, garantir o desenvolvimento nacional, erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais, promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação e construir uma sociedade livre, justa e solidária, sendo, portanto, estes os valores para os quais devem ser revertidos os tributos.

Entretanto, é notória a elevada carga tributária nacional, figurando entre as 30 maiores do mundo, em paridade com países desenvolvidos como o Reino Unido, Estados Unidos, Suíça e Alemanha, porém possui o pior retorno de impostos para a sociedade de acordo com o IRBES (Índice de Retorno de Bem-Estar à Sociedade), motivando a insatisfação de grande parte da população com administração estatal.

Isto, promove indiretamente a busca social por opções a obrigatoriedade de realizar o pagamento dos tributos, de sorte que, se elevam alternativas para amenizar a abrangência das prestações pecuniárias compulsórias.

Com isso, é fortalecida a figura e o estudo da temática que circunda a Elisão fiscal, o meio lícito de evadir-se do pagamento de impostos, ao evitar, através da adoção de negócios lícitos diversos, nomeados como determinativos e indiretos, que possam ser efetivamente praticados pelo contribuinte para a redução da carga fiscal

Não obstante, é necessário para que seja possível compreender por completo as diferenças entre os institutos buscar esclarecimentos sobre a Evasão, para que haja clareza no que tange ao surgimento da ilicitude do fato.

Cumpra também, pontuar denominação específica e recente, tratada como Elisão fiscal, a qual seriam utilizadas outras formas de negócios jurídicos lícitos para economia fiscal, mas sem o propósito comercial aplicado, mas sim com o mero propósito de frustrar a aplicação lei tributária cabível para operação que realmente ocorreu

Outrossim, a partir da configuração da ótica sobre como se desenvolvem as relações do Contribuinte para com o Fisco, é possível apresentar o que é cobrado, por intermédio da apresentação da quota parte de cada dos entes federados, bem como a percepção destes valores para com o Produto Interno Bruto (PIB), e em cima disto, sendo inadiável a crítica sobre o que é pago, em comparação aos países considerados desenvolvidos.

*Ex positis*, resta cristalina a necessidade da busca de alternativas com o escopo de que haja a economia tributária, através da adoção de institutos legais como a Elisão fiscal, quer seja pelo aumento do lucro, revolta com a precariedade das contraprestações ou pela subsistência da pessoa física ou jurídica.

Em paralelo, são apresentadas as semelhanças entre a Elisão e a Evasão Fiscal, elucidando as principais diferenças e mapeando práticas consideradas ilícitas, as quais podem levar o contribuinte, voluntariamente ou não a incorrer nas condutas tipificadas nos Crimes Contra a Ordem Tributária.

Ressalta-se que o trabalho não busca, tampouco poderia exaurir as questões sobre o tema, visto não ser possível abordar todos os aspectos do contexto tributário.

## 1. PARTE GERAL DOS TRIBUTOS:

### 1.1. CONCEITUAÇÃO DE TRIBUTOS

#### 1.1.1. Evolução Histórica dos Tributos

Historicamente, preponderante no coletivo de filósofos e sociólogos é a conclusão, compartilhada por Aristóteles, Weber e Mussak, de que o homem, *latu sensu*, é um ser social, o qual, é pensante e frágil carente de interação com os semelhantes de sua espécie, fato gerador das sociedades, estruturas onerosas que buscam dar suporte a relações impessoais, em sua maioria, que porém sustentam o aspecto de coletividade (APUD PIERITZ 2012, p. 43).

Os tributos, por sua vez, são os meios adequados ao financiamento destas sociedades, portanto, seu surgimento remonta ao início das organizações sociais, e perpassa a linha histórica, exercendo grande influência nas relações e evoluções humanas.

Sacha Calmon Navarro Coelho (2003, p.26-43), explica que as primeiras manifestações tributárias foram voluntárias, como ofertas aos líderes, chefes e políticos, como formas de presentes ou agradecimentos por seus serviços em prol da comunidade, contudo, rapidamente a prestação pecuniária passou a ser imposta aos superados em guerras, quando eram forçados a entregar seus bens aos vencedores.

Progressivamente, devido a necessidade de suprir os gastos de uma sociedade emergente, deu-se início a partir dos chefes de Estado, a exigência de contribuições de seus súditos, fundamentando os princípios das contribuições pecuniárias como são corriqueiras hodiernamente.

Nesse diapasão, apesar das divergências doutrinárias, os registros mais antigos que demonstram a cobrança de tributos, a que se tem acesso, datam entre 4000 e 2000 A.C., em placas de argila encontradas na região mesopotâmica, evidenciando que, junto à organização social havia a instituição de contribuições obrigatórias, as quais variavam de parte do que fora produzido a períodos de trabalhos forçados para ao poder vigente (COELHO, 2003, p.26-43).

Os Gregos, enquanto construíam uma das maiores civilizações do mundo antigo, instituíram o tributo administrado pelo Estado, absorvido e ampliado com a dominação romana e a cobrança em relação a circulação e produção de mercadorias, propiciando a manutenção e crescimento do império (COELHO, 2003, p.26-43).

Entretanto, seja na idade média, moderna, ou era das navegações, é recorrente a influência das cobranças, de modo geral na ascensão e decadência de sociedades, promovendo imensos processos de ruptura, a saber a Revolução Francesa (1789) ou a Reforma Protestante, uma vez que a satisfação comunitária passa diretamente pelo equilíbrio entre as prestações do povo e contraprestações do Estado (SEFAZ, 2006, p.12-21).

Portanto, é notável, que os tributos, financiam, movem, derrubam e historicamente o fizeram com os Estados Feudais, Impérios e Governos, uma vez que possuem por função social financiar o ente estatal, com o intuito de este administrar e prestar suporte ao povo e suas relações interpessoais, de maneira que as cobranças se iniciaram com as relações sociais primitivas e se aprimoraram com o decorrer dos milênios, atingindo o ápice nos sistemas complexos contemporâneos, contudo, sempre regrados pela satisfação popular (SEFAZ, 2006, p.12-21).

No Brasil, a instituição ocorreu a partir da descoberta do território, com as cobranças da Coroa Portuguesa durante a exploração, sendo estabelecidos no transpassar do tempo, o Quinto do Pau-Brasil, os tributos das Capitânicas Hereditárias, o Quinto do Ouro e a Derrama, que, por exemplo, motivaram a Inconfidência ou Conjuração Mineira (CAMPOS, 2004, p.25-35).

Na legislação vigente, os tributos são regulados pela Constituição Federal, Código Tributário Nacional e Legislações Esparsas, com ênfase ao conceito presente no Art. 3º do Código Tributário Nacional (CTN), vejamos:

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

Dessa forma, é notório que os tributos são prestações lícitas do Estado, que historicamente, através da verificação do fato gerador, trata da coleta de parte da riqueza alheia no intuito de promover o bem-estar social, entretanto, a perda do equilíbrio se demonstra como ameaça a organizacional vigente.

### 1.1.2. Apresentação da Teoria Geral dos Tributos

Como abordado anteriormente, o conceito jurídico positivo do tributo é apresentado pelo art. 3º do Código Tributário Nacional, contudo, é notável que ao redigi-lo, o legislador não se inclinou a fornecer um arcabouço científico, assim como, nas reflexões trazidas a luz pelos doutrinadores, de maneira que o a definição positivada peca se comparada ao contexto literário.

Ultrapassando, dessa forma, a limitação teórica promovida pela rasa síntese legal presente no Código Tributário Nacional, é válida a busca pela compreensão da forma, origem, funções e limites que circundam as prestações pecuniárias obrigatórias. Neste sentido, Luciano Amaro (2019, p. 28) apresenta sucintamente o Direito Tributário como disciplina Jurídica dos tributos, destinada a abranger o conjunto de normas e princípios reguladores da criação, arrecadação e fiscalizações das prestações tributárias.

Neste diapasão, com alça de mira no Art. 145 e seguintes da Constituição Federal de 1988, Geraldo Ataliba (2009, p. 33) pontua a importância de traçar para o conceito de tributo aspecto científico e não legal, conforme se depreende:

Evidentemente, não é função de lei nenhuma formular conceitos teóricos. O art. 3º do C.T.N. é mero precepto didactico, como o qualificaria o eminente mestre espanhol Sainz de Bujanda. Por outro lado, o conceito de tributo é constitucional. Nenhuma lei pode alargá-lo, reduzi-lo ou modificá-lo. É ele conceito-chave para a demarcação das competências legislativas e balizador do “regime tributário”, conjunto de princípios e regras constitucionais de proteção do contribuinte contra o chamado “poder tributário”, exercido, nas respectivas faixas delimitadas de competência, por União, Estados e Municípios. Daí o despropósito dessa definição legal, cuja admissão é perigosa, por potencialmente danosa aos direitos constitucionais dos contribuintes.

Direitos constitucionalmente pressupostos ou definidos, não podem ser “redefinidos” por lei. Admiti-lo é consentir que as demarcações constitucionais corram o risco de ter sua eficácia comprometida.

Da análise *latu sensu*, ocorre a necessidade de, portanto, buscar na doutrina, jurisprudência e legislações comparadas amparo ao conceito constitucional de Tributo, com o intuito de destrinchar os meandres jurídicos que abrangem a intenção do legislador ao instituir a norma, condição facilitada pela definição de Luciano Amaro (2019, p. 45) de tributo, *in verbis*:

Tributo, como prestação pecuniária ou em bens, arrecadada pelo Estado ou pelo monarca, com vistas a atender aos gastos públicos e às despesas da coroa, é uma noção que se perde no tempo e que abrangeu desde os pagamentos, em dinheiro ou bens, exigidos pelos vencedores aos povos vencidos (à semelhança das modernas indenizações de guerra) até a cobrança perante os próprios súditos, ora sob o disfarce de donativos, ajudas, contribuições para o soberano, ora como um dever ou obrigação. No Estado de Direito, a dívida de tributo estruturou-se como uma relação jurídica, em que a imposição é estritamente regrada pela lei, vale dizer, o tributo é uma prestação que deve ser exigida nos termos previamente definidos pela lei, contribuindo dessa forma os indivíduos para o custeio das despesas coletivas (que, atualmente, são não apenas as do próprio Estado, mas também as de outras entidades de fins públicos).

Apenso ao tributo, desta maneira, está a função social, sendo função o papel associado a algum instituto, *in casu*, os entes estatais e por social se compreende o que diz respeito a sociedade, ao coletivo de cidadãos, tão logo, ao analisar o objetivo da cobrança tributária, se extrai o dever de destinar estes recursos a materialização dos direitos sociais.

Outrossim, as lacunas são preenchidas ao apresentar, ainda que brevemente, o conceito de Fato Gerador, tendo em vista, a relação jurídica tributária ser *ex lege*, de modo que, nasce através de uma situação prevista pelo legislador, em ocorrendo este fato nas relações humanas, provenientes do convívio social, e a partir de então florescendo o dever de contribuir com as obrigações pecuniárias.

Explicita-se, por conseguinte, através do contexto acadêmico que circunda a legislação pátria que o Art. 3º do CTN, discretamente refere-se aos aspectos que compõe o conceito de Tributo.

## 1.2. DO DEVER DE PAGAR TRIBUTOS

Dessarte, da necessidade humana de constituir coletivo, emana a obrigação tributária, sendo fato que o Estado presta uma gama ampla de serviços aos cidadãos, cumprindo de plano sua função social, sem embargo, que estes são onerosos, e, considerando a escassez de contextos geradores de renda, os tributos assumem a função de principal meio de custeio das despesas públicas, devendo ser pagos pelos cidadãos.

Notadamente aceito na seara penal, é válido tomar por empréstimo lição de Cesare Beccaria (2014, p. 17), uma vez que sua análise analógica é de grande valia para a compreensão do dever de exercer as prestações pecuniárias obrigatórias, uma vez que determina a organização social como a necessidade humana de proteger os indivíduos das usurpações de outros particulares, para tanto, sendo a obrigação dos homens ceder uma parcela de sua liberdade o preço para a constituição social.

Portanto, as contribuições através do tributo, se caracterizam como o a entrega de parte das liberdades individuais em prol do estabelecimento de um contexto organizacional que promova significativos benefícios coletivos.

### 1.2.1. Previsão Constitucional dos Tributos

Rígida, a Constituição Federal de 1988, prescreve de maneira minuciosa os enunciados e subsistemas constitucionais, dentre os quais, *in casu*, é relevante o Tributário, recebendo capítulo específico onde são descritas as normas referentes aos tributos de maneira exaustiva, sendo estes, somente previstos na Carta Magna, caracterizando de plano, inconstitucionais, quaisquer espécies tributárias que não atendam ao apresentado nestes dispositivos.

Isto posto, cumpre destacar que, o texto legal se encarrega de *prima facie*, apresentar as espécies tributárias, Art. 145, possibilitando a classificação das contribuições pecuniárias obrigatórias, e análise de constitucionalidade

através da conferência se os enunciados se amoldam as exigências constitucionais.

Paulo de Barros Carvalho (2005, p. 28), diante destas disposições entende que com o intuito de determinar a espécie tributária o legislador fez necessário através do arranjo positivo, a determinação da hipótese de incidência e da base de cálculo do tributo, só então, conclui-se tratar de imposto, taxa ou contribuição de melhoria, *in verbis*:

Não é suficiente a descrição hipotética do fato jurídico tributário para que conheçamos a planta fundamental do tributo. É preciso que examinemos, antes de mais nada por imposição hierárquica, a base de cálculo, a fim de que a natureza particular do gravame se apresente na complexidade de seu esquematismo formal. (...) E foi para este fim, qual seja, a imediata verificação da entidade, enquanto tributo, que o constituinte fez inserir a base de cálculo na compostura do tipo tributário. O cotejo entre as duas realidades tributárias denunciará, logo no primeiro instante, a exigência de um imposto, de uma taxa ou de uma contribuição de melhoria, aplicando-se, subseqüentemente, às várias espécies de cada qual. (...) Finalizemos para dizer que, no direito brasileiro, o tipo tributário se acha integrado pela associação lógica e harmônica da hipótese de incidência e da base de cálculo. O binômio, adequadamente identificado, com revelar a natureza própria do tributo que investigamos, tem a excelsa virtude de nos proteger da linguagem imprecisa do legislador.

Em cumprimento a função de organizar o Estado Brasileiro, realizada a classificação primária dos tributos, a Constituição Federal passa a se ater as distribuições e limitações de competência tributárias dos entes da federação, com especial destaque aos poderes outorgados a União, Estados, Municípios e Distrito Federal de instituir tributos.

Nos artigos seguintes delimita as competências específicas de cada dos entes federados, apresentando as modalidades e tributos que podem ser criados, sendo, a Competência Tributária da União prevista nos artigos, 153 e 154, a Competência Tributária dos Estados no art. 155, a Competência Tributária dos Municípios no art. 156, todos da Constituição Federal de 1988, e a Competência Tributária do Distrito Federal, em função das peculiaridades inerentes, abrange competência tributária de Estados e Municípios nos termos do art. 3º do Código Tributário do Distrito Federal.

Somadas a estas previsões constitucionais, é possível elencar as contribuições especiais, as quais, em razão da ampla divergência doutrinária e desvio focal não serão aprofundadas e os Empréstimos Compulsórios, espécies de tributos cuja competência é exclusiva da União Federal, sem que exista qualquer vinculação estatal e com objetivos amplamente delimitados na sua instituição, sendo restituível na mesma espécie em que fora criado, conforme decisão do Supremo Tribunal Federal, e posituação legal no art. 148 da carta magna pátria.

Por conseguinte, dada a importância do tema, percebe-se que a assembleia constituinte, na medida que fora possível, concentrou no texto constitucional as características e aspectos inerentes a tributação estatal, consagrando maior segurança jurídica e alçando estabelecer sistema justo, no qual as contribuições pecuniárias obrigatórias são contrapesadas através dos serviços públicos.

### 1.2.2. Função Constitucional dos Tributos

A função social do tributo, em essência, segue intimamente relacionada aos princípios constitucionais, em medida que as sociedades, por intermédio dos entes estatais, são estruturas onerosas que buscam dar suporte a relações interpessoais, pautando pela proteção social, regional e ambiental, no intuito de que haja o desenvolvimento semelhante nas diversas regiões, objetivando ainda a redução da desigualdade.

Na seara constitucional, considerando a importância literária dedicada as prestações pecuniárias obrigatórias, as funções destas não seguem descritas na literalidade, porém, através do estudo comparado, se denota que por objetivar o custeio das despesas públicas, atendem ao Artigo 3º e, bem como ao Capítulo II do Título I, abrangendo os Direitos Sociais, quanto aos da Ordem Tributária no Capítulo I do Título VI e os da Ordem Econômica no Capítulo I do Título VII.

Neste diapasão Maria de Fátima Ribeiro (2008, p. 179), extrai a definição da Função Social da tributação, absorvendo os conceitos constitucionais citados, concluindo:

Enfim, é tributação social aquela que respeita o que é inerente à sociedade no contexto social dos ditames constitucionais. Por isso, referida tributação deve privilegiar as necessidades essenciais da população, destacando-se a alimentação, saúde, vestuário, moradia, educação, acesso ao trabalho, livre iniciativa, livre concorrência entre outros pontos. Na prática, tais posições devem ser efetivadas por meio de leis isentivas ou com tributações simbólicas. Pelo intervencionismo político-social introduz-se na tributação o fim político-social. O tributo deve ter uma função social, tendendo a uma distribuição do patrimônio e das rendas. O poder tributante, ao elaborar sua política tributária, deve levar em conta se o sistema tributário é justo, se trata, de maneira igual, todos os contribuintes que se encontram em situação idêntica e também se está adequado à distribuição de rendas e ao desenvolvimento econômico, favorecendo a política de estabilização da economia, o combate ao desemprego e à inflação, entre outros aspectos. A reforma Constitucional Tributária deverá promover prioritariamente a função social do tributo, redistribuindo riquezas, promovendo a justiça social.

Desse modo, é necessário que, com a intenção de que os tributos atinjam sua função social e conseqüentemente o que é determinado na Constituição Federal de 1988, haja a elaboração de um planejamento tributário eficaz, para que as cobranças se adequem as despesas de maneira que seja possível que o Estado mantenha a ordem, e compareça com todas as funções sociais a ele dedicadas pelo ordenamento jurídico pátrio.

### 1.2.3. Limites ao Poder de Tributar

Considerando os fatos históricos apresentados anteriormente, é lógica a conclusão de que, o poder estatal de tributar não pode ser ilimitado, de maneira que a Constituição Federal apresenta parâmetros para tutelar os valores que considera relevantes, como, por exemplo, os direitos e garantias individuais. Neste prisma, através de instrumentos específicos, o texto legal limita a competência tributária do fisco, delimitando o poder de o Estado criar e arrecadar tributos.

Não obstante, esclarece Eduardo Sabbag (2017, p.52):

A Constituição Federal impõe limites ao poder de tributar, ou seja, limites à invasão patrimonial tendente à percepção estatal do tributo. Essas limitações advêm, basicamente, dos princípios e das imunidades constitucionais tributárias estão inseridas nos arts. 150, 151, e 152 da Carta Magna.

Isto posto, tem-se que os limites ao poder de tributar emergem dos princípios constitucionais tributários baseados nas imunidades, o que, leva ao destaque de duas características fundamentais do sistema tributários, sendo a primeira, a rigidez, uma vez que é texto constitucional e, portanto, o legislador ordinário não possui a liberdade para realizar alterações significativas, e a segunda, a complexidade do sistema, pois a Carta Magna abrange a grande maioria dos aspectos, reduzindo o delegado a legislação ordinária.

Por fim, o Estado deve se ater ao respeito ao contribuindo, quando se trata de suas atitudes na seara tributária, uma vez que não pode, de qualquer modo ferir os princípios constitucionais que regem os direitos sociais e humanos, vedando de qualquer modo, que a cobrança reduza a dignidade, privacidade e individualidade.

### 1.3. DA ORIGEM DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

#### 1.3.1. Espécies e Tipos de Obrigação Tributária

Por ser categoria genérica, os tributos, são subdivididos em espécies tributárias, as quais são, *impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições especiais e empréstimos compulsórios*, divididas as competências de instituição e destinação entre os entes federativos, em termos dispostos da Constituição Federal.

No artigo 145, a Carta Magna se atém somente aos impostos, taxas e contribuições de melhoria, por serem tributos de competência concorrente, motivo pelo qual o constituinte não se ocupou em mencionar as contribuições especiais e empréstimos compulsórios, devido a competência exclusiva da União, conforme esclarece entendimento do Supremo Tribunal Federal no

Recurso Extraordinário nº. 146.733/SP, ficando estas duas outras espécies contidas nos artigos 148 e 149 da Constituição Federal.

Alhures, Márcio Severo Marques (2005, p. 57), elucida que são cinco as espécies tributárias presentes no ordenamento jurídico brasileiro em função dos critérios estabelecidos pelo constituinte, *in verbis*:

a identificação das espécies tributárias deve levar em consideração as diferentes exigências impostas pelas normas de estrutura previstas na Constituição, que informam e delimitam o exercício da competência impositiva outorgada às pessoas políticas de direito público interno

Outrossim, as obrigações tributárias, são subdivididas em dois tipos, classificadas de acordo com o tipo de prestação a ser realizada pelo contribuinte, podendo ser uma obrigação de pagar, quando, portanto, há o dever de realizar o pagamento de um tributo ou penalidade pecuniária, que, seria a multa em dinheiro, surgindo a partir do Fato Gerador e extinguindo-se somente com o recolhimento da integralidade do valor devido nos termos do § 1º do art. 113 do CTN.

Por sua vez, as obrigações acessórias, se caracterizam quando a prestação a ser cumprida é sobre fazer ou não algo, ou permitir que seja feito pelo fisco, conforme o interesse da fiscalização ou arrecadação dos tributos de acordo com a inteligência do § 2º do art. 113 do CTN.

### 1.3.2. Sujeitos da Obrigação Tributária

Em breve sumário, a diferença entre os Sujeitos da Obrigação tributária é simples e não demanda grande atenção literária, de maneira que é sabido que ocupa o polo ativo da relação o fisco, portanto, representado pela autoridade responsável por criar, fiscalizar e cobrar determinado tributo, nos termos do art. 119 do CTN, enquanto noutra ponta figura o sujeito passivo, ilustrado pela pessoa responsável pelo cumprimento das prestações tributárias.

De acordo com a metodologia adotada pelo Código Tributário Nacional, o sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações que

constituam seu objeto, conforme se extrai do art. 121, enquanto o sujeito passivo da obrigação principal é a obrigada ao pagamento do tributo ou penalidade pecuniária, de acordo com a inteligência do art. 122, podendo ser direto, quando é aquele que operacionaliza o fato gerador ou indireto quando é aquele que por força de lei passa a deter a obrigação de efetuar o recolhimento dos impostos.

### 1.3.3. Do Fato Gerador

Nas normas que definem os tributos, o legislador prevê um acontecimento, que ao ser concretamente verificado no mundo, acolhe o surgimento de vínculo jurídico que carrega consigo o direito subjetivo público de exigir o cumprimento de uma prestação de alguma pessoa, seja ela física ou jurídica, ocorrendo, portanto, o elemento primário de caracterização do tributo.

Como qualquer outra área jurídica, por conseguinte, o Direito Tributário, descreve um antecedente que ao ocorrer produz um efeito específico, o qual, recebe o nome de Fato Gerador, sendo, o princípio de todas as obrigações supervenientes cobradas pelo Fisco.

Isto posto, podemos dividir os Fatos Geradores em dois grandes grupos focais, sendo o primeiro o fato gerador da obrigação principal, contido no art. 114 do Código Tributário Nacional, *in verbis*: Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

De maneira semelhante, temos o fato gerador da obrigação acessória descrito no art. 115 da mesma codificação, vejamos: Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.

Além do mais, junto ao Fato Gerador, é correlato algo que pode ser chamado de princípio da legalidade, de maneira que a codificação tributária, exige patentemente que as situações configuradoras dos fatos geradores fossem expressamente definidas em lei.

Portanto, tanto as obrigações tributárias principais, quanto as obrigações tributárias acessórias são fruto da legislação tributária, de maneira que para o nascimento de ambas é necessário o acontecimento da situação legalmente definida como fato gerador no mundo fenomênico, tão logo, em ambos os casos é necessária a ocorrência de um fato para que emergja o dever jurídico de prestar algo que será revertido em proveito do sujeito ativo, através de uma prestação pecuniária ou qualquer outra definida com o intuito de satisfazer as pretensões do fisco em fiscalizar e cobrar o que lhe é devido.

## **2. ANÁLISE DA RELAÇÃO TRIBUTÁRIA BRASILEIRA:**

### **2.1. DA CARGA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA**

Intrínsecos ao desenvolvimento social, os tributos permeiam a história nacional desde a chegada portuguesa em solo tupiniquim, e conforme demonstrado outrora, emanam da necessidade humana de constituir o coletivo, entretanto, da análise jurídica e social destes depreende-se que se constituem através de complexo e arcaico arcabouço legal, o qual, afasta do coletivo a compreensão sobre as obrigações pecuniárias compulsórias.

Nesse diapasão, a carga tributária brasileira tem por escopo alimentar o ente estatal e os serviços públicos, que sejam, saúde, educação e segurança por exemplo. Com esta finalidade, de maneira geral os impostos incidem principalmente sobre três bases, que são o consumo, a renda e o patrimônio das pessoas físicas e jurídicas, através da vinculação legal das bases de cálculo aos fatos geradores atrelados a estas classes.

Cesar Roxo Machado, vice-presidente de Estudos e Assuntos Tributários da Associação Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil esclarece que a carga tributária brasileira equivale a 33% do Produto Interno Bruto (PIB), índice semelhante a países desenvolvidos que também oferecem saúde e educação gratuitas à população (AGÊNCIA SENADO, 2021), de modo que, boletim do Tesouro Nacional cujo enfoque é a Estimativa da Carga Tributária Bruta do Governo Geral, delimita que deste total, no ano de 2020, 20,99% corresponde a Arrecadação Federal, 8,53% aos Governos Estaduais e 2,12% aos Entes Municipais (TESOURO NACIONAL, 2021).

Desses, de acordo com dados do Tesouro Nacional, através da comparação fixa com o Produto Interno Bruto Nacional, podemos obter a incidência das principais classes de impostos na arrecadação geral e a fatia relativa as contribuições, sendo, no ano de 2020, 7,06% da arrecadação relativa aos Impostos Sobre Renda, Lucros e Ganhos de Capital, 13,42% Impostos Sobre Bens e Serviços, 1,58% Impostos Sobre a Propriedade, 0,61% Impostos Sobre o Comércio e Transações Internacionais e 0,57% Impostos Sobre a Folha de Pagamento e a Mão de Obra.

Ademais, deve-se destacar que além dos impostos, fazem parte da arrecadação nacional, as taxas, contribuições por melhorias, empréstimos compulsórios e contribuições especiais, dentre as quais destacam-se as contribuições sociais responsáveis pela captação de recursos equivalentes a 8,41% do Produto Interno Bruto brasileiro, quais sejam as Contribuições para o RGPS (Regime Geral da Previdência Social) com 5,20%, Contribuições para o RPPS (Regime Próprio de Previdência Social) com 1,30%, Contribuições para o FGTS (Fundo de Garantia do Tempo de Serviço) com 1,71% e Contribuição para o PASEP (Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público) com 0,20% (TESOURO NACIONAL, 2021).

Portanto, da análise minuciosa dos dados extraídos do boletim informativo do Tesouro Nacional, tem-se que a arrecadação do Estado como um todo no exercício fiscal de 2020 atingiu a importância de R\$ 2,356 Trilhões, sendo destes R\$ 1,730 Trilhões referentes somente a impostos pagos pelos contribuintes.

#### 2.1.1. Distribuição Tributária

Realizado o introito ao que tange o contexto geral da carga tributária brasileira, é possível através do estudo comparado do Código Tributário Nacional, Constituição da República Federativa do Brasil e dados oficiais determinar a participação e influência específicas dos tributos em relação as classes nas quais estão enquadrados, destacando por sua vez de maneira sumária a função e peculiaridades inerentes.

##### 2.1.1.1. Distribuição Tributária do Governo Central

###### 2.1.1.1.1. Impostos e Contribuições Federais

Referente a distribuição tributária do Governo Central, ou União, a depender do autor, é importante realizar o destaque de alguns dos impostos e

contribuições, elucidando a relação destes com a sociedade, especificamente nos sobre a renda, lucro e ganhos de capital tem-se, o Imposto Sobre a Renda da Pessoa Física (IRPF), o Imposto Sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), Imposto Sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF) e a Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL).

No que se refere aos Impostos Sobre Renda e Proventos de Qualquer Natureza, sejam eles sobre a Pessoa Física, Jurídica ou Retido na Fonte, tem-se que somados corresponderam a 6,02% do Produto Interno Bruto no ano de 2020 de acordo com dados do Tesouro Nacional, encontrando amparo na seara jurídica no inciso III do art. 158 da Constituição Federal definindo a competência da União e artigo 43 e seguintes do Código Tributário Nacional definindo o fato gerador, contribuinte, obrigações principais, acessórias e regras específicas.

Outrossim, conforme apresenta Ricardo Westin (AGÊNCIA SENADO, 2021) é recorrente a crítica a divisão leonina e morosidade na atualização das alíquotas e faixas de renda dos referidos impostos, uma vez que, no caso do Imposto Sobre a Renda da Pessoa Física, existem cinco faixas de renda, cada qual com a respectiva alíquota, de modo que, é consensual o fato de o teto de isenção estar defasado, de maneira que pessoas com baixa renda não mais usufruem deste benefício, bem como, o enquadramento na última faixa de Renda, onde cidadãos que recebem cinco salários mínimos incorrem na mesma alíquota de imposto dos que recebem cem salários mínimos.

Por sua vez os impostos cujos fatos geradores se relacionam a bens e serviços corresponderam a 4,98% do Produto Interno Bruto Nacional em 2020 pelo que apresenta o Tesouro Nacional, sendo representados pela Contribuição Para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), Contribuição Para o PIS, Imposto Sobre Produtos Industrializados (IPI), Imposto Sobre Operações de Crédito, Câmbio, Seguro, ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários (IOF), CIDE dos Combustíveis, CIDE de Remessas ao Exterior, Contribuição Sobre Concursos de Prognósticos e Sorteios, Prêmio do Seguro Obrigatório de Danos Pessoais (DPVAT) e Contribuição Pela Licença de Uso, Aquisição ou Transferência de Tecnologia.

Quanto aos impostos sobre a propriedade de competência da União, destaca-se apenas o ITR, sendo, o Imposto Sobre a Propriedade Territorial Rural, correspondente a 0,02% do PIB de acordo com o Tesouro Nacional, sendo instrumento fundamental da política agrária com o intuito de combater os latifúndios improdutivos, através da progressividade das alíquotas.

#### 2.1.1.1.2. Do Rateio dos Impostos Federais

A Constituição da República Federativa do Brasil, prevê a partilha de alguns dos impostos Federais com Estados e Municípios, que são, o Imposto Sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR), Imposto Sobre Operações de Crédito, Câmbio, Seguro, ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários (IOF), Impostos Sobre Renda e Proventos de Qualquer Natureza (IR), Imposto Sobre Produtos Industrializados (IPI) e de quaisquer novos que a União venha a instituir com fulcro no inciso I do art. 154 da Carta Magna.

Em função da opção existente no art. 153, §4º, III, cabe aos municípios decidirem pela fiscalização e cobrança do Imposto Sobre a Propriedade Territorial Rural, recebendo a totalidade deste imposto neste caso ou, metade dos frutos do ITR se mantidos inertes.

O Imposto Sobre Operações de Crédito, Câmbio, Seguro, ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários (IOF), que for incidente ao ouro, na qualidade de ativo financeiro ou instrumento cambial, é em sua totalidade destinado a estados e municípios, nos termos do parágrafo 5º do art. 153 da CF/88, cabendo 30% para o Estado, Distrito Federal ou Território de origem, e 70% para o município de origem.

O Impostos Sobre Renda e Proventos de Qualquer Natureza (IR), proveniente de rendimentos pagos, a qualquer título, pelos Estados, Distrito Federal ou Municípios, suas autarquias e fundações que instituírem e mantiverem, pertencem aos Estados, Distrito Federal ou aos Municípios, nos termos dos arts. 157, I e 158, I, da Carta Magna.

Do Imposto Sobre Produtos Industrializados (IPI), há o encaminhamento de 10% de todo o auferido aos Estados e Distrito Federal, na proporção de suas exportações de produtos industrializados, dos quais 25% deverão ser repassados aos municípios conforme inteligência dos arts. 159, II e 159, §3º.

Por fim, do que remanescer após o previsto nos arts. 157, I e 158, I, referente ao IR e 47% do IPI é repassado pela união para os fundos de participação dos Estados, Distrito Federal e Municípios bem como, aos programas de financiamento regionais, nos termos do art. 159, I e §1º da CF/88.

#### 2.1.1.1.3. Das Contribuições Sociais Federais

Com o advento da Constituição Federal de 1988, as Contribuições quer sejam Sociais, de Previdência ou Paraestatais, passaram a ser importantes no contexto tributário brasileiro, possuindo natureza tributária e conceituadas por Hugo de Brito Machado (2004, p.388) como:

Contribuição social como espécie de tributo com finalidade constitucionalmente definida, a saber, intervenção no domínio econômico, interesse de categorias profissionais ou econômicas e seguridade social.

No que diz respeito a arrecadação federal correspondem a 7,76% do PIB, concentradas principalmente em Contribuições para o RGPS (Regime Geral da Previdência Social) com 5,20%, Contribuições para o RPPS (Regime Próprio de Previdência Social) com 0,64%, Contribuições para o FGTS (Fundo de Garantia do Tempo de Serviço) com 1,71% e Contribuição para o PASEP (Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público) com 0,20% (TESOURO NACIONAL, 2021).

#### 2.1.1.2. Distribuição Tributária dos Governos Estaduais

##### 2.1.1.2.1. Impostos Estaduais

Da distribuição tributária dos Governos Estaduais, incluindo o Distrito Federal, não há receitas provenientes de fatos geradores que incidam sobre a renda, lucro e ganhos de capital, uma vez, tratar-se de competência exclusiva da união nos termos do art. 153 da Constituição Federal, porém, além dos rateios mencionados anteriormente, existem prestações pecuniárias obrigatórias sobre a propriedade e bens e serviços.

Sobre a propriedade, incidem na esfera estatal, o Imposto Sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU) com 0,01%, Impostos Sobre Transmissão “*Causa Mortis*” e Doação de Bens e Direitos (ITCD) com 0,11% e o Imposto Sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) com 0,65%, todos do Produto Interno Bruto Brasileiro no ano de 2020, nos termos dos dados do Tesouro Nacional.

Por sua vez, sobre Bens e Serviços incidem o Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) com 7,02% e o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) com 0,03%, ambas porcentagens na participação da receita tributária total nacional no ano de 2020 com base no Produto Interno Bruto conforme os dados fornecidos pelo Tesouro Nacional.

#### 2.1.1.2.2. Do Rateio dos Impostos Estaduais

Quanto aos impostos estaduais, em relação ao cobrado cujos fatos geradores são sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), 25% serão destinados aos Municípios conforme define o art. 158, IV da Constituição Federal de 1988, de modo que, o mesmo ocorre com o fruto da arrecadação do Imposto Sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), sendo entregues aos Municípios 50% dos valores relativos aos bens licenciados em seu território, de acordo com o art. 158, III da CF/88.

#### 2.1.1.3. Distribuição Tributária dos Governos Municipais

De competência municipal são Impostos Sobre a Propriedade, sendo o Imposto Sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), e Imposto Sobre Transmissão “*Inter Vivos*” de Bens Imóveis e de Direitos Reais Sobre Imóveis (ITBI), com respectivamente 0,60% e 0,18% de participação na arrecadação tributária nacional no ano de 2020 de acordo com o Tesouro Nacional.

Outrossim, também compete aos municípios além dos rateios outrora descritos, Impostos Sobre Bens e Serviços, especificamente o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) e a Contribuição para o Custeio do Serviço de Iluminação Pública, representando 0,90% e 0,13% da arrecadação tributária do país em 2020 segundo o Tesouro Nacional.

#### 2.1.1.4. Contribuições Sociais Estaduais e Municipais

As Contribuições Sociais Estaduais e Municipais, de maneira geral, representam contexto restrito e com pequena faixa de amostragem, representando somadas 0,65% da arrecadação das prestações pecuniárias obrigatórias recolhidas em terras brasileiras, sendo provenientes apenas das Contribuições para o Regime Próprio de Previdência Social dos servidores públicos de Estados e Municípios.

## 2.2. DA CARGA TRIBUTÁRIA COMPARADA

Em estudo realizado pelo Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário, através da parametrização do Índice de Retorno de Bem-estar à Sociedade (IRBES), fora possível identificar com relativa facilidade que o Brasil, ostenta a vergonhosa condição de ser o país que proporciona o pior retorno dos valores arrecadados em prol do bem-estar social.

Cumprе ressaltar, que o IRBES tem a finalidade de demonstrar o nível de retorno proporcionado a população em relação ao dinheiro pago a título de prestações pecuniárias obrigatórias, e pode ser obtido através do resultado da

somatória da carga tributária, ponderada percentualmente pela importância deste parâmetro com o IDH através da mesma métrica, e que o estudo que proporciona a criação deste leva em consideração os trinta países com a maior carga tributária no mundo em 2015 de acordo com a OCDE.

Dos trinta países comparados no referido estudo, o qual utilizou dados da OCDE (Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico) de 2015, o Brasil além de se manter na última posição do índice IRBES e possui o Índice de Desenvolvimento Humano (IDH) mais baixo.

De acordo com o Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento, apesar da carga tributária comparável a países desenvolvidos e que forneçam ampla qualidade de vida à população, o Brasil ocupa apenas a septuagésima quinta posição no Ranking Mundial, com IDH de 0,755, atrás de países como Irã que esteve em guerra com o Iraque por muitos anos e Venezuela, segundo o levantamento de 2015.

Outrossim, no ano de 2020 conforme informações do Impostômetro, o cidadão brasileiro teve de trabalhar em média 151 dias ou 41,3% de um ano somente para pagar impostos, excluindo das estimativas os outros tributos. Em contexto geral, o país possui a 14ª maior carga tributária do Mundo.

Margaret Thatcher, conforme reportagem da Associação Empresarial de Criciúma, afirma em discurso durante a Conferência do Partido Conservador em 1983:

Um dos grandes debates do nosso tempo é sobre quanto do seu dinheiro deve ser gasto pelo Estado e com quanto você deve ficar para gastar com a sua família. Não nos esqueçamos nunca desta verdade fundamental: o Estado não tem outra fonte de recursos além do dinheiro que as pessoas ganham por si próprias. Se o Estado deseja gastar mais, ele só pode fazê-lo tomando emprestado sua poupança ou te cobrando mais tributos. E é melhor não pensar que outra pessoa vai pagar. Essa outra pessoa é você.

**Não existe esta coisa de dinheiro público, existe apenas o dinheiro dos pagadores de impostos.**

**A prosperidade não virá por inventarmos mais e mais programas generosos de gastos públicos. Você não enriquece por pedir outro talão de cheques ao banco. E nenhuma nação jamais se tornou próspera por tributar seus cidadãos além de sua capacidade de pagar. Nós temos o dever de garantir que cada centavo que**

arrecadamos com a tributação seja gasto bem e sabiamente. Pois é o nosso partido que é dedicado à boa economia doméstica. Na verdade, atrevo-me a apostar que, se o Sr. Gladstone estivesse vivo, filiar-se-ia ao Partido Conservador.

**Proteger a carteira dos cidadãos, proteger os serviços públicos. Essas são nossas duas maiores tarefas e ambas devem ser conciliadas.**

Como seria prazeroso, como seria popular dizer: 'gaste mais nisso, gaste mais naquilo'. É claro que todos nós temos causas favoritas. Eu, pelo menos, tenho. Mas alguém tem que fazer as contas. Toda empresa tem de fazê-lo, toda dona de casa tem de fazê-lo, todo governo deve fazê-lo e este irá fazê-lo.

Portanto, nota-se que de maneira geral, que o dinheiro arrecadado pelo Estado Brasileiro não é bem aplicado, e são insuficientes os retornos à população, de maneira que, apesar da alta tributação, em níveis semelhantes aos chamados países de 1º mundo, o serviço prestado a população segue sendo o equivalente a um país subdesenvolvido.

### **3. DA ELISÃO À EVASÃO FISCAL**

#### **3.1. CONCEITOS**

Percebida a abrangência da carga tributária brasileira e a fragilidade das contraprestações do Estado para a sociedade, é cristalina a motivação para busca de meios a reduzir a contribuição tributária, seja através da efetivação de planejamento que faça uso de meios lícitos, seja pela adoção de métodos não amparados pela legislação vigente, por práticas voluntárias ou através de erro, dados os frágeis liames que as distinguem.

Por conseguinte, faz-se objeto final do presente o esclarecimento acerca das diferenças em relação aos institutos, apresentando os limites da legalidade que circundam a referida seara, bem como esclarecer as práticas que se encontram tipificadas nos crimes contra a ordem tributária.

##### **3.1.1. Conceito de Elisão Fiscal**

Ao buscar a compreensão sobre a Elisão Fiscal, é imperioso compreender que em princípio trata-se de proceder legalmente, conforme os ditames estabelecidos na legislação tributária com o intuito de atingir a descaracterização do fato gerador do tributo. Dessa maneira, é presumida a licitude do comportamento do contribuinte através do planejamento tributário adequado, conforme entendimento de Silvio Crepaldi (2019, p. 178).

É um conjunto de atos adotados por um contribuinte, autorizados ou não proibidos pela lei, visando a uma carga fiscal menor, mesmo quando esse comportamento prejudica o Tesouro. Consiste na economia lícita de tributos, deixando-se de fazer determinadas operações ou realizando-as da forma menos onerosa possível para o contribuinte. Trata-se de ação perfeitamente lícita, de planejamento tributário ou economia fiscal.

Caracteriza-se como um arranjo fiscal que através de métodos legais, com as ressalvas de Luciano Amaro (2008, p.229 – 230), possui o escopo reduzir

o peso da carga tributária em determinado orçamento, de maneira prévia a ocorrência do fato gerador.

Os autores aceitam que o indivíduo possa escolher, entre dois caminhos lícitos, aquele que fiscalmente seja menos oneroso. Os limites da legalidade circundam, obviamente, o território em que a busca de determinada instrumentação para o negócio jurídico não chega a configurar ilegalidade. Essa zona de atuação legítima (economia lícita de tributos) baseia-se nos pressupostos de que ninguém é obrigado, na condução de seus negócios, a escolher os caminhos, os meios, as formas ou os instrumentos que resultem em maior ônus fiscal, o que, repita-se, representa questão pacífica

Portanto, o tributo constitui prestação pecuniária obrigatória, da pessoa, quer seja física ou jurídica, para fomentar as atividades do Estado em prol da sociedade, sendo lícito, entretanto, em razão da busca de maiores lucros ou através da insatisfação com a precariedade das contraprestações, o contribuinte através da adoção de meios prévios a ocorrência do fato gerador, diminuir a força com que os tributos lhe atingem.

#### 3.1.1.1. Da Norma Antielisão – Art. 116 CTN

O parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional determina:

Parágrafo único - A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

Trazido pela Lei complementar nº 104 de 2001, com o intuito de se estabelecer uma norma “Antielisão”, perdeu a referida atribuição com a limitação da aplicação dos efeitos, de acordo com a Ação Direta de Inconstitucionalidade 2446.

*Ex positis*, restou decidido que a desconsideração mencionada no parágrafo citado, encontra-se restrita aos atos ou negócios jurídicos com

intenção de dissimulação ou ocultação deste fato gerador, entendendo-se pela liberalidade do contribuinte em realizar o adequado planejamento tributário:

Não se comprova também, como pretende a autora, retirar incentivo ou estabelecer proibição ao planejamento tributário das pessoas físicas ou jurídicas. A norma não proíbe o contribuinte de buscar, pelas vias legítimas e comportamentos coerentes com a ordem jurídica, economia fiscal, realizando suas atividades de forma menos onerosa, e, assim, deixando de pagar tributos quando não configurado fato gerador cuja ocorrência tenha sido lícitamente evitada (ADIn 2446, VOTO REL. MIN. CARMEN LÚCIA)

Consigna-se, dessa maneira, o entendimento de que a norma contida no parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional, não deve ser entendido como uma norma “Antielisão”, mas cujo objetivo é voltado ao combate de atos ilícitos, sejam comissivos ou omissivos, visando exclusivamente a economia fiscal, após a ocorrência do fato gerador, através da ocultação do verdadeiro negócio jurídico realizado, aproximando portanto, do combate a Elusão Fiscal, conforme será apresentado em momento oportuno.

#### 3.1.1.2. Dos Meios Para Prática Elisiva

A Elisão através do planejamento tributário, sendo a atividade preventiva com o escopo de reduzir a incidência tributária sobre determinado contribuinte, busca atingir a maior economia fiscal possível, se enquadrando em duas espécies, as que decorrem da própria lei, e das que resultam de lacunas ou brechas presentes na legislação.

Nas primeiras, tem-se que o dispositivo legal permite ou incentiva a economia de tributos. Isto, então, escancara a vontade do legislador de dar ao contribuinte benefícios fiscais, sendo os incentivos fiscais exemplos típicos de elisão induzida pela lei, uma vez que o texto legal concede aos contribuintes determinados benefícios.

Na segunda espécie, em sentido contrário a primeira, tem-se o abuso de elementos que a lei não proíbe, ou elementos dela derivados que possibilitem a

alteração dos fatos geradores, se esquivando de determinados tributos através das brechas legais.

### 3.1.2. Conceito de Evasão Fiscal

Por sua vez entende-se a Evasão Fiscal de modo sumário como a fuga da obrigação ao pagamento do tributo devido de fato gerador que outrora ocorreu ou fora fraudado, uma vez que o contribuinte tenha se absterido ou não possuído dado a natureza do fato, a possibilidade de praticar a elisão, causando danos ao Fisco através da utilização de meios ilícitos, conforme explica Silvio Crepaldi (2019, p. 178 – 179):

Evasão ou sonegação fiscal consiste em utilizar procedimentos que violem diretamente a lei fiscal ou o regulamento fiscal por meios ilícitos, para evitar o pagamento de taxas, impostos e outros tributos. É uma fraude dificilmente perdoável, porque ela é flagrante e também porque o contribuinte se opõe conscientemente à lei. Os juristas a consideram repreensível. Entre os métodos usados para evadir tributos estão a omissão de informações, as falsas declarações e a produção de documentos que contenham informações falsas ou distorcidas, como a contratação de notas fiscais, faturas, duplicatas etc.

Por conseguinte, conclui-se que, na contramão do que ocorre na Elisão Fiscal, a Sonegação ou Fraude em si, configura-se através da lesão ilícita do Fisco, por meio do não pagamento do tributo devido, ou realizando-o em quantia inferior a devida, mediante a ocultação do fato gerador dos órgãos de fiscalização e cobrança ou por intermédio de artifícios e simulações para afastar a ocorrência do fato gerador e consequente incidência do tributo, conforme apresenta Alexandre Ávila (2007, p. 241):

A evasão fiscal seria uma forma ilícita de acobertar o fato gerador já ocorrido, mediante atos ou negócios simulados ou fraudados. E a prática da fraude fiscal com o desiderato de fugir do pagamento do tributo ou diminuí-lo. Através de atos contrários ao ordenamento jurídico, o contribuinte obtém uma vantagem fiscal. Ela seria posterior a ocorrência do fato gerador. E a evasão ilícita

Outrossim, deve-se atentar as peculiaridades que circundam a Evasão Fiscal, ou simplesmente Sonegação Fiscal, uma vez que dada a complexidade

da legislação tributária nacional não são raros casos de incorrimento nesta prática por erro, todavia, não provocando a isenção no que tange as penalidades aplicáveis.

Nesse sentido, pode-se parametrizar e medir a ocorrência da utilização e impacto deste instituto na economia nacional, conforme Estudo Sobre Sonegação Fiscal das Empresas Brasileiras realizado pelo Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT), que concluí que ocorra a omissão de R\$ 2,33 trilhões por ano em faturamento, representando a sonegação de R\$ 417 bilhões por ano.

Ademais, evidenciam-se indícios de sonegação em 47% das empresas de pequeno porte, 31% das empresas de médio porte e 16% das grandes empresas, correspondendo no total a 15% da arrecadação tributária.

#### 3.1.2.1. Das Formas de Evasão Fiscal

Definido o conceito de Evasão Fiscal, cumpre destacar as principais atitudes caracterizadoras da Fraude e Sonegação fiscal, que podem levar a cominação das sanções e penas estabelecidas na legislação.

Assim, podem caracterizar a evasão fiscal, o não lançamento de notas fiscais referentes à serviços ou mercadorias, ou em caso de lançamento, que este ocorra com valor inferior ao que fora cobrado, com o intuito de que a tributação seja proporcionalmente menor.

Ademais, a ocultação de documentos como extratos e transações bancárias que evidenciem a movimentação em conta, bem como os rendimentos verdadeiros, e inserir na declaração de Imposto de Renda, informações falsas ou com dados omitidos sobre a posse de bens.

Além destes, também se configura prática evasiva, o lançamento nos livros contábeis de despesas inexistentes, com o intuito de omitir receitas, ou justificar o lançamento dessas, o que provoca o crescimento patrimonial incompatível dos sócios.

### 3.1.2.2. Dos Crimes Contra a Ordem Tributária

A Lei nº 8.137/90, traz em seu capítulo primeiro os crimes contra a ordem tributária sendo os dois primeiros artigos responsáveis por crimes praticados por particulares e o terceiro pelos praticados pelas autoridades da Administração Pública vide:

Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: (Vide Lei nº 9.964, de 10.4.2000)

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

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

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

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

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

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

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

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza: (Vide Lei nº 9.964, de 10.4.2000)

I - fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo;

II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos;

III - exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal;

IV - deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento;

V - utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública.

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

Art. 3º Constitui crime funcional contra a ordem tributária, além dos previstos no Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 - Código Penal (Título XI, Capítulo I):

I - extraviar livro oficial, processo fiscal ou qualquer documento, de que tenha a guarda em razão da função; sonegá-lo, ou inutilizá-lo, total ou parcialmente, acarretando pagamento indevido ou inexato de tributo ou contribuição social;

II - exigir, solicitar ou receber, para si ou para outrem, direta ou indiretamente, ainda que fora da função ou antes de iniciar seu exercício, mas em razão dela, vantagem indevida; ou aceitar promessa de tal vantagem, para deixar de lançar ou cobrar tributo ou contribuição social, ou cobrá-los parcialmente. Pena - reclusão, de 3 (três) a 8 (oito) anos, e multa.

III - patrocinar, direta ou indiretamente, interesse privado perante a administração fazendária, valendo-se da qualidade de funcionário público. Pena - reclusão, de 1 (um) a 4 (quatro) anos, e multa.

Destaca-se que o crime previsto no art. 1º não se configura através do mero não pagamento do tributo, sendo necessário, portanto, não pagar e ocultar do conhecimento da autoridade a ocorrência do fato gerador a que corresponde, de maneira que, ela não consiga sequer efetuar eventual lançamento de ofício revisional, fazendo com que todas as condutas previstas nos incisos possuam a fraude como elemento essencial.

Acompanhada da análise deste tipo penal, deve ser a da súmula vinculante nº 24 do Supremo Tribunal Federal que esclarece:

Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei nº 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo.

Logo, o intento penal só poderá ocorrer findas as etapas administrativas de imposição e defesa relativas ao referido tributo, portanto, ocorrendo o prévio exaurimento da via administrativa.

Por sua vez, o art. 2º da Lei 8.137/90, não depende do resultado, a saber, o contribuinte conseguir efetivamente eximir-se do tributo, sendo necessário por

si só, o dolo específico, ou o ânimo de eximir-se total ou parcialmente do pagamento do tributo.

### 3.1.3. Conceito de Elusão Fiscal

Não obstante, cumpre pontuar denominação específica e recente, tratada como Elusão fiscal, a qual seriam utilizadas outras formas de negócios jurídicos lícitos para economia fiscal, sem o propósito comercial aplicado, mas sim com o mero propósito de frustrar a aplicação lei tributária cabível para operação que realmente ocorreu, assim esclarece Ricardo Alexandre (2016, p. 269):

Por fim, nos casos denominados pela doutrina de elusão fiscal (elisão ineficaz ou elisão abusiva), o contribuinte simula determinado negócio jurídico com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador. Trata-se de um artil caracterizado primordialmente pelo que a doutrina denomina de abuso das formas, pois o sujeito passivo adota uma forma jurídica atípica, a rigor lícita, com escopo de escapar artificialmente da tributação.

Desta maneira, o comportamento abraçado pelo contribuinte não é a rigor ilícito, mas por valer-se de formato artificioso, que não coaduna com a conduta que está sendo praticada, com o escopo de obter redução da ocorrência da carga tributária.

*In casu*, também é adotada a denominação de Elisão Ineficaz, pois é possível que o Fisco realize a cobrança do tributo que se tenta esconder, dado que comprovada a simulação esta perderá os efeitos, nos termos do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional que dispõe:

Parágrafo único - A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

## 3.2. DAS DIFERENÇA ENTRE ELISÃO E EVASÃO FISCAL

Realizado o introito aos conceitos citados alhures, é possível então, elencar as diferenças, uma vez que se trata de elementos sutis, cuja percepção resta prejudicada sem a compreensão destes elementos iniciais, só agora, sendo adequado trazer a luz algumas das características que melhor elucidam as diferenças entre Elisão e Evasão Fiscais.

Potencialmente a maneira mais simples de classificá-las é através da análise de legalidade das atitudes adotadas pelo contribuinte, sendo a Elisão Fiscal caracterizada pela atuação ordenada através da constituição de planejamento tributário que preza pela valorização dos meios legais, se abstendo de infringir os dispostos na legislação tributarista, enquanto na Evasão Fiscal não óbice a utilização de práticas ilícitas, havendo a valorização dos meios simulados e fraudulentos.

Dessa forma, na Evasão, ocorre a distorção através da utilização de meios ardilosos, no momento da incidência tributária ou após a sua ocorrência, deturpando o fato gerador, enquanto, na Elisão o contribuinte atua sobre a mesma realidade, impedindo que o referido fato gerador se consume, ou seja, revestindo o negócio jurídico com características de formas jurídicas destoantes das inicialmente pretendidas, mas obtendo resultado econômico análogo e se atendo as limitações legais.

Além da distinção pela análise de legalidade, pode-se também, apontar aspectos divergentes pela cronologia dos atos, uma vez que existe diferença temporal entre a Elisão Lícita e a Evasão Ilícita.

Logo, se a ação cujo objetivo é evitar, retardar ou reduzir o pagamento do tributo, ou seja, diminuir a carga tributária, fora praticado antes da existência do fato gerador, configura-se a elisão. Contudo, em ocorrendo a ação posteriormente existência no mundo fático do fato gerador, ocorre a evasão fiscal, ou seja, para que haja licitude no planejamento tributário, é necessária atenção a essa distinção, assim, o elemento temporal lícito para a realização da elisão, será o prévio ao surgimento do fato gerador.

Nesse sentido, Silvio Crepaldi (2019, p. 182) exemplifica a Elisão Fiscal propriamente dita, se atendo aos ditames legais como sendo:

o caso, por exemplo, de uma empresa de serviços que decide mudar sua sede para determinado município visando pagar o ISS com uma alíquota mais baixa. A lei não proíbe que os estabelecimentos escolham o lugar onde exercerão atividades, pois os contribuintes possuem liberdade de optar por aqueles mais convenientes a si, mesmo que a definição do local ocorra exclusivamente com objetivos de planejamento fiscal.

Por fim, trazidos a luz o entendimento sobre as principais, porém sensíveis, diferenças dos institutos da Elisão e Evasão fiscal, insta salientar que o estudo não pode perder o horizonte dos princípios aplicáveis ao Direito Público e Direito Tributário, voltando sempre a ótica para a liberdade que goza o contribuinte, amparado pelo princípio da legalidade, permitindo que organize seus negócios da maneira tributariamente mais econômica.

Outrossim, não deve ser a Elisão Fiscal ser realizada sem o planejamento e acompanhamento necessário, sob pena de desconsiderar atos lícitos, incorrendo em questionamentos e disputas jurídicas.

## CONCLUSÃO

Com o escopo de democratizar os conhecimentos relacionados a ordem tributária brasileira, o presente trouxe de maneira sucinta a evolução histórica tributária, bem como, as relações e influências diretas dessa para as fases sociais experimentadas pela humanidade no decorrer dos anos.

Com isto, evidenciou-se que, apesar de possuir arrecadação tributária de aproximadamente 33% do Produto Interno Bruto, semelhante aos países desenvolvidos, o Brasil ostenta um arcabouço jurídico complexo, que além de dificultar o pagamento por parte dos contribuintes, fomenta dúvidas e oferece brechas para a Elisão Fiscal e/ou Evasão Fiscal, de maneira que, é omitido aproximadamente R\$ 2,33 trilhões por ano em faturamento, que deveria ser tributado.

Logo, denota-se que, a sonegação fiscal, seja mediante fraude, simulação ou ocultação, corrobora com os problemas estruturais brasileiros e não só prejudica ao Fisco, mas a coletividade, em detrimento da obtenção de vantagens financeiras para os que as praticam, não necessariamente com este intuito, dado o desconhecimento popular ao que tange o posicionamento tributário.

Este cenário, faz com que os retornos do Estado para com a sociedade não ocorram de maneira satisfatória, colocando o país na vexatória trigésima posição no IRBES, produzido pelo IBPT levando em consideração os trinta países com a maior carga tributária no mundo.

Outrossim, fomenta a insatisfação social, que conforme demonstrada na análise histórica dos tributos pode ser determinante para a ruína social, e a nível Brasil colabora com o retrocesso, ao alimentar a visão de que os contribuintes estão desperdiçando dinheiro e que o que é pago não surte efeitos positivos para quem pagou.

Portanto, há de ser celebrado o ensinamento de Margaret Thatcher de que “não existe esta coisa de dinheiro público, existe apenas o dinheiro dos pagadores de impostos”.

## REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado / Ricardo Alexandre**. – 10. ed. rev., atual. e ampl. – Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2016.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro / Luciano Amaro**. – 23. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

AMORIM, M. W. F.; WEYNE, W. M. M. **SEFAZ: Tributo à História**. Fortaleza, Secretária da Fazenda do Estado do Ceará, 2006.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Ed. Malheiros, 2009.

ÁVILA, Alexandre Rossato da Silva. **Curso de direito tributário**. 3. ed. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2007.

BECCARIA, Cesare. **Dos Delitos e Das Penas**. – 6. ed. São Paulo: Martin Claret, 2014.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2010.

BRASIL, Lei n. 8.137, de 27dez. 1990. **Define o crime de sonegação fiscal e dá outras providências**. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil/leis/L8137.htm>>. Acesso em 11 jun. 2011.

CAMPOS, Hélio Sílvio Ourem. **O Brasil: uma breve visão histórica do estado, das constituições e dos tributos**, 2004. Disponível em: <https://revista.trf5.jus.br/index.php/esmafe/article/view/239>. Acesso em: 08/10/2021.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito tributário**, 17º Ed, São Paulo, Editora Saraiva, 2005.

CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário**. 17. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

**Código Tributário Nacional**. Brasília, 25 de outubro de 1966. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm)> Acesso em: 01/09/2021.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária**. São Paulo: Dialética, 2003.

**Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, 05 de outubro de 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm)> Acesso em: 01/09/2021.

CREPALDI, Silvio. **Planejamento Tributário: Teoria e Prática**. 3. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

**Dias Trabalhados Para Pagar Impostos**. Disponível em: <<https://impostometro.com.br/>>. Acesso em: 27/02/2021

**Discurso de Margaret Thatcher reforça: Não essa coisa de existe dinheiro público**. 25/05/2015 Disponível em: <<https://www.acicri.com.br/noticia/discorso-margaret-tatcher-reforc-nao-essa-coisa-existe-dinheiro-publico-4652>>. Acesso em: 27/02/2021

**IBPT: Estudo Sobre Carga Tributária/PIB x IDH**. Paraná, 16 de maio de 2018. Disponível em: <<http://ibpt.impostometro.s3.amazonaws.com/Arquivos/ESTUDO+CARGA+TRIBUT%C3%81RIA-PIB+X+IDH++IRBES++2018.pdf>>. Acesso em: 27/02/2021

**IBPT. Estudo Sobre Sonegação Fiscal Das Empresas Brasileiras**. Paraná, 03 de dezembro de 2020. Disponível em: <<https://drive.google.com/file/d/1YqsYcbFHWBvZo0MZtdTvCAG98cZ3ooaA/view>>. Acesso em: 28/02/2021

**Lei nº 8.137 de 27 de dezembro de 1990**. Brasília, 27 de dezembro de 1990. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l8137.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8137.htm)> Acesso em: 01/01/2022.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. Editora Malheiros - 24ª edição - São Paulo, 2004.

MARQUES, Márcio Severo. **Espécies tributárias. In: Curso de Especialização em Direito Tributário: Estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho.** Eurico Marcos Diniz Santi (coord.) Rio de Janeiro: Forense. 2005.

ORTEGA, Fabiana. **Brasil tem o pior retorno de impostos à sociedade, segundo estudo; veja ranking.** Disponível em: <<https://investnews.com.br/economia/brasil-tem-o-pior-retorno-de-impostos-a-sociedade-segundo-estudo-veja-ranking/>> Acesso em: 03/09/2021.

PIERITZ, Vera Lúcia Hoffmann. **Relações humanas e sociais.** Indaial: Uniasselvi, 2012.

**Ranking IDH Global 2014.** Disponível em: <<https://www.br.undp.org/content/brazil/pt/home/idh0/rankings/idh-global.html>>. Acesso em: 27/02/2021

RIBEIRO, Maria de Fátima. **A incidência tributária ambiental no desenvolvimento econômico sustentável e a função social do tributo.** in DIREITO TRIBUTÁRIO E SEGURANÇA JURÍDICA. coord. Maria de Fátima Ribeiro. São Paulo: MP editora, 2008.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário.** São Paulo: Saraiva, 2017

**TESOURO NACIONAL: Estimativa da Carga Tributária Bruta do Governo Geral.** Brasília 30 de março de 2021. Disponível em: <<https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/carga-tributaria-do-governo-geral/2020/114>>. Acesso em: 27/02/2021

WESTIN, Ricardo. **AGÊNCIA SENADO: Por que a fórmula de cobrança de impostos do Brasil piora a desigualdade social,** 2021. Disponível em: <<https://www12.senado.leg.br/noticias/infomaterias/2021/05/por-que-a-formula-de-cobranca-de-impostos-do-brasil-piora-a-desigualdade-social>>. Acesso em: 27/02/2022.

## ANEXOS

### ENTREVISTA:

Foi realizada entrevista com o Dr. David Rosa de Castro Neto, especialista em Direito Tributário, onde se estabeleceu valioso debate sobre diversos temas relacionados ao contexto tributarista brasileiro, sendo registradas algumas das perguntas e respostas, as quais seguem:

**1. Qual a sua experiência com o contexto tributário nacional?**

*“Sou advogado há 14 anos, pós-graduado em Direito Tributário, atuante no CAT e judicial no Estado de Goiás, com foco em tributos estaduais e SIMPLES.”*

**2. No seu entendimento, a atual carga tributária brasileira e a baixa taxa de contraprestação em relação a países desenvolvidos seriam fatores predominantes para a busca de práticas Elisivas e/ou Evasivas?**

*“Acredito que são duas vertentes que merecem análises separadas. No que tange à evasão, sem dúvida a alta carga tributária é o fator principal, sendo a falta de contraprestação apenas um reforço decisivo àqueles que optam por esse caminho. Já a elisão como estratégia contábil lícita é apenas mais uma das ferramentas que os contribuintes lançam mão para melhorar suas margens de lucro.”*

**3. Considerando seu entendimento sobre a assertiva apresentada na pergunta anterior, qual seria a melhor maneira de combater a prática de condutas Elisivas e/ou Evasivas, tendo em vista, a importância da contribuição através do tributo para o desenvolvimento do país?**

*“Não há que se combater à elisão, a menos que sujeito ativo queira aumentar a carga tributária. Nesse caso somente através da revisão e*

*atualização da legislação vigente. Já para coibir a evasão podemos resumir em dois fatores. Primeiramente, justiça tributária, que simplesmente é reverter ao contribuinte serviços prestados pelo sujeito ativo que correspondam ao percentual de seus ganhos que lhe são cobrados através dos tributos. E segundo, atuação firme e vigilante do estado para coibir a evasão.”*

**4. Atualmente, você considera que as sanções penais aplicadas como modo de reprimenda à prática Evasiva compõem os fatores que incentivam à prática criminosa em busca da obtenção de vantagens financeiras?**

*“Entendo que as sanções são justas e até mesmo elevadas em alguns casos, mas o que mais encoraja a evasão ou qualquer outra prática ilícita é a falta de medo da reprimenda, que no caso ocorre pela baixa fiscalização e condenação, que tornou cultural a máxima de que “todo mundo sonega”.”*

**5. Com o advento das tecnologias de transações eletrônicas e criptomoedas, seria a internet um facilitador à prática delituosa ou o caminho para que através da integração dos sistemas o Fisco consiga maior efetividade na reprimenda?**

*“Pelo contrário, é muito mais fácil fiscalizar algo que é digital e publicamente disponível do que transações em espécie.”*