

Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP
Curso de Pós-Graduação *Lato Sensu* em
Direito Tributário e Finanças Públicas

Fabio Paz de Almeida

**IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA NO
BRASIL, SUA SONEGAÇÃO FISCAL E OS
CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA
CORRELACIONADOS.**

Brasília – DF

2011

Fábio Paz de Almeida

**IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA NO
BRASIL, SUA SONEGAÇÃO FISCAL E OS
CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA
CORRELACIONADOS.**

Monografia apresentada como requisito parcial à obtenção do título de Especialista em Direito Tributário e Finanças Públicas, no Curso de Pós-Graduação Lato Sensu do Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP.

Brasília – DF

2011

Fábio Paz de Almeida

**IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA NO
BRASIL, SUA SONEGAÇÃO FISCAL E OS
CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA
CORRELACIONADOS.**

Monografia apresentada como requisito parcial à obtenção do título de Especialista em Direito Tributário e Finanças Públicas, no Curso de Pós-Graduação Lato Sensu do Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP.

Aprovado pelos membros da banca examinadora em __/__/__, com menção ____ (_____).

Banca Examinadora:

Presidente: Prof.

Integrante: Prof.

Integrante: Prof.

Agradecimentos:

Primeiramente a **DEUS**, a quem agradeço pelas oportunidades que tive e por muitas outras que virão.

A minha família, por todo carinho e incentivo.

A meus amigos e amigas, pelo apoio de sempre.

RESUMO

O objetivo do presente trabalho é analisar o tributo Imposto de Renda Pessoa Física no Brasil, bem como sua sonegação, analisando os aspectos relacionados à carga tributária elevada, ao gasto público e os papéis do Legislador e da Receita Federal do Brasil, dando especial atenção aos crimes contra a ordem tributária. Isto porque, a mencionada sonegação por vir a configurar crime tributário, tentando trazer os atuais entendimentos dos Tribunais sobre a matéria, ou seja, busca-se mostrar a aplicação da legislação tributária concernente às práticas de evasão fiscal, ora configuradas pela supressão, ora pela redução dos tributos. O problema de pesquisa que aqui se apresenta é: principais causas e como se configura a sonegação fiscal do IR, especialmente no que tange aos crimes contra ordem tributária? No final do trabalho, serão, também, apresentadas algumas medidas que poderiam atenuar os elevados índices de sonegação hoje praticados no Brasil. A metodologia deste trabalho é de ordem teórica, portanto, através de levantamento bibliográfico em livros de Direito, periódicos e diversos outros trabalhos que abordem o tema em questão.

Palavras-chave: Crimes; Ordem Tributária; Elisão Fiscal; Evasão Fiscal; Sonegação Fiscal; Carga Tributária; Gasto Público; Imposto de Renda Pessoa Física.

SUMÁRIO

RESUMO.....	5
SUMÁRIO.....	6
INTRODUÇÃO	8
1 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS.....	10
1.1 Princípio da igualdade ou da isonomia tributária.....	10
1.2 Princípio da capacidade contributiva.....	11
1.3 Princípio da estrita legalidade	12
1.4 Princípio da anterioridade tributária	13
1.5 Princípio da irretroatividade	14
1.6 Princípio do não-confisco.....	15
1.7 Princípio da proibição da liberdade de tráfego.....	16
2 SISTEMA TRIBUTÁRIO E QUALIDADE DO GASTO PÚBLICO NO BRASIL ..	18
2.1 Carga tributária e tributação no Brasil.....	18
2.2 Qualidade do gasto público.....	19
3 O IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA, SUA SONEGAÇÃO E OS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA CORRELACIONADOS.....	23
3.1 Características principais do imposto de renda no Brasil.....	23
3.1.1 Breve histórico do surgimento do imposto de renda no Brasil.....	23
3.1.2 Os princípios tributários do IR	25
3.1.3 O fato gerador do IRRF	26
3.1.4 Importância social do IR	28
3.1.5 Funcionamento atual do IR.....	30
3.1.6 Da responsabilidade solidária ou subsidiária quanto ao IR.....	32
3.1.7 Das Normas.....	33
3.2 Da sonegação fiscal do IR	38
3.2.1 Causas da sonegação.....	40
3.2.2 Atuação da RFB no combate à sonegação do IRPF	42
3.2.3 Das conseqüências da sonegação do IR	45
3.3 DOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA	46

3.3.1 Dos crimes praticados por particulares	46
CONCLUSÃO.....	57
REFERÊNCIAS.....	62

INTRODUÇÃO

Com a evolução do Estado e da sociedade, as relações têm se tornado mais complexas, necessitando do permanente surgimento de mecanismos para o controle e disciplina de tais relações. Nesse sentido, faz-se necessário, utilizando-se do poder coercitivo que o Estado detém, a criação de uma legislação que discipline as condutas dos indivíduos, quando da existência de relações jurídicas com o Poder Público.

Surge em uma dessas relações as Receitas Estaduais e Federal, ou seja, o próprio Estado como arrecadador de tributos, e no outro pólo o Contribuinte, e conseqüentemente a legislação necessária com o objetivo de disciplinar de um lado o Fisco, destacando seus poderes e coibindo seus excessos, e do outro o contribuinte, destacando sua aplicação concernente à falta de arrecadação (obrigação principal) ou mesmo o descumprimento da legislação não relacionada ao pagamento de tributo (obrigação acessória), ambas as condutas com o objetivo de sonegar ou de fraudar fisco.

É justamente com enfoque na difícil relação entre o Fisco e o Contribuinte que surge o objeto desse estudo. Busca-se mostrar a aplicação da legislação tributária no que se refere às práticas de sonegação fiscal do Imposto de Renda, analisando os princípios tributários, bem como os aspectos condizentes da carga tributária, do gasto público, da sonegação fiscal e dos crimes contra a ordem tributária.

Para isso, foi utilizada pesquisa bibliográfica, lastreando-se principalmente nas obras de estudiosos do Direito, além de artigos e jurisprudência dos Tribunais. Assim, tem-se que a primeira etapa da fundamentação teórica foi constituída de levantamento e análise da bibliografia.

A pesquisa bibliográfica, segundo Vergara (1998)¹ “é o estudo sistematizado desenvolvido com base em material publicado em livros, revistas jornais, redes eletrônicas e etc. fornece instrumental analítico para qualquer tipo de pesquisa”.

A metodologia desenvolvida é a dedutiva que parte dos conhecimentos conceituais, chegando a conclusões específicas, de forma a ratificar as hipóteses evidenciadas no estudo.

O método dedutivo foi proposto pelos racionalistas, Descartes, Spinoza, Leibniz, que pressupõe que só a razão é capaz de levar ao conhecimento verdadeiro. O raciocínio dedutivo tem o objetivo de explicar o conteúdo das premissas. Por intermédio de uma cadeia de raciocínio em ordem descendente, de análise do geral para o particular chega a uma conclusão. Usa o silogismo, construção lógica para, a partir de duas premissas, retirar uma terceira, logicamente decorrente das duas primeiras, denominada de conclusão (LAKATOS; MARCONI, 2001)².

Este estudo caracteriza-se inicialmente pelo levantamento bibliográfico, seleção da literatura, leitura do material selecionado, concatenação dos pensamentos relacionados ao tema como fundamentação teórica e verificação de fatos em confronto com definições e teorias, com o objetivo a nos levar a uma dedução lógica sobre o tema analisado.

Dessa forma, essa Monografia foi desenvolvida após pesquisa em livros doutrinários, artigos, textos legais, estudos, revistas, jornais, redes eletrônicas e “etc”. Após análise crítica, apenas possibilitada pela comparação dos textos selecionados, passou-se à redação.

Evidentemente, este estudo não tem a pretensão de ser considerado uma definição técnica, doutrinária, mas sim a esperança de que o seu objetivo maior seja alcançado: informar os leitores, transformar suas concepções e contribuir para um melhor entendimento do complexo sistema tributário brasileiro.

¹ VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1998, p. 45.

² MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Metodologia do trabalho científico**. 6.ed. SÃO PAULO: Atlas, 2001.

1 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS

Assim como ocorre em todos os diversos ramos do Direito, o Direito Tributário é informado por princípios que servem de base para toda a sua legislação. Todo o Sistema Tributário vigente funda-se em bases principiológicas, ora gerais, comuns a todos os segmentos do Direito, ora próprios, específicos, inerentes à sua natural e particular característica.

1.1 Princípio da igualdade ou da isonomia tributária

O primeiro princípio a ser aqui referenciado é o “Princípio da Igualdade ou da Isonomia Tributária”, também chamado por alguns doutrinadores de “Princípio da Proibição dos Privilégios Odiosos”.

Este princípio é decorrência da Cláusula Pétrea consagrada no artigo 5º, caput, da Constituição Federal de 1988, abaixo transcrito:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes.

Seguindo esta linha de raciocínio, a igualdade também deve ser observada em se tratando de tributos. É o que dispõe o artigo 150, inciso II da Constituição Brasileira:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
[...]
II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em

situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.

Importante destacar que, segundo o Princípio Constitucional da Igualdade ou Isonomia Tributária, os tributos devem ser aplicados de acordo com a capacidade econômica do indivíduo, e aquele que se encontre em situação equivalente a de outro, porém, com tributação mais elevada, poderá aquele indivíduo solicitar a possível inconstitucionalidade de tal medida.

1.2 Princípio da capacidade contributiva

Consagrado na Constituição Federal de 1988, em seu artigo 145, parágrafo primeiro:

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.

Destaca-se que esse Princípio reforça o Princípio da Igualdade Tributária, sendo, inclusive, considerado como um sub-princípio deste, por alguns doutrinadores.

Este princípio tem como objetivo promover justiça fiscal, repartindo os encargos do Estado na proporção das possibilidades que cada contribuinte tem, onde quem ganha mais, paga mais. Leva-se em consideração o caráter pessoal do contribuinte analisando a sua capacidade econômica ou por assim dizer, sua capacidade de contribuição (GRECO, 1998)³.

³ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento fiscal e interpretação da lei tributária*. São Paulo: Dialética, 1998.

O princípio em comento incide quando o tributo tem por fato gerador a renda do contribuinte, justificando, mais uma vez, a pessoalidade, o pessoal, quando da aplicação de alíquotas diferentes, dependendo da capacidade econômica de cada contribuinte. (GRECO, 1998) ⁴.

Este princípio é um dos pilares do tributo Imposto de Renda Pessoa Física.

1.3 Princípio da estrita legalidade

O Princípio da Legalidade é tido como uma regra básica do Sistema Tributário, onde, para a criação ou majoração de tributos, é necessário que os entes públicos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) se valham de leis, ou seja, somente através de lei os tributos poderão ser criados. (GRECO, 1998) ⁵.

Este princípio está descrito no artigo 150, inciso I, da Constituição Federal de 1988, bem como no artigo 97 do Código Tributário Nacional (CTN) abaixo transcritos:

Art. 150. [...] é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I - instituição de tributos, ou a sua extinção.

Importante mencionar que o artigo 5º da nossa Carta Magna, assim como no Princípio da Igualdade, traz também de forma “genérica” o princípio da legalidade em seu inciso II, estabelecendo que:

Art. 5º

[...]

II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.

⁴ Ibid.

⁵ Ibid.

Destaca-se que, em casos excepcionais, previstos no artigo 62 da própria Constituição Federal, existe a possibilidade de criação de certos tributos através de Medida Provisória.

O art. 62 da Constituição Federal, com redação dada pela Emenda Constitucional nº. 32/2001, diz que somente em caso de relevância e urgência, o Presidente da República poderá usar de medida provisória, que terá força de lei, devendo submetê-la, de imediato, ao Congresso Nacional; observa-se que a medida provisória tem prazo de vigência de 60 (sessenta) dias, como reza o parágrafo terceiro do artigo em comento, podendo ser prorrogada uma única vez por igual período. Findo o prazo sem a aquiescência do Congresso Nacional, estas perderão seu efeito.

1.4 Princípio da anterioridade tributária

Trata-se de um princípio específico do Direito Tributário. Este princípio destaca que o tributo só será cobrado no exercício financeiro posterior àquele da lei que o criou ou mesmo majorou.

Uma das razões para a criação deste princípio é justamente o de conceder um período aceitável para que o contribuinte planeje seu orçamento em relação ao novo tributo, isso para evitar que o mesmo seja surpreendido por uma nova imposição do Fisco.

O artigo 150, inciso III, alínea "b", da Constituição Federal consagra o referido Princípio:

Art. 150. [...] é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
[...]
III - Cobrar tributos:
[...]
b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou.

Destaca-se que a Emenda Constitucional nº42, de 19 de dezembro de 2003 trouxe inovação importante adicionando ao artigo 150, inciso III, da Constituição Federal, a alínea "c", qual seja, a anterioridade nonagésima, visando garantir o disposto na alínea "b" do mesmo artigo, ou seja, não causar surpresa ao contribuinte, aplicando-se dessa forma, simultaneamente as duas alíneas:

Art. 150. [...] é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
[...]
III - Cobrar tributos:
[...]
c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b;

Importante salientar que certos tributos (em geral tributos extrafiscais, que tem como principal finalidade a regulação econômica) não seguem a regra da anterioridade, podendo ser cobrados imediatamente. Tais exceções encontram-se previstas no artigo 150, parágrafo primeiro, "parte inicial", da Constituição Federal de 1988. São eles: Impostos de Importação e de Exportação, Imposto sobre Produtos Industrializados, entre outros.

1.5 Princípio da irretroatividade

O fato gerador (FG) da obrigação tributária não será alcançado por lei posterior a sua constituição. É o que destaca o artigo 150, inciso III, alínea "a", da nossa Constituição Federal.

Nesse sentido, a lei criada hoje somente atingirá situações posteriores à sua instituição, não atingindo, desta forma, situações ocorridas anteriormente. Portanto, a lei a ser aplicada é a vigente no momento do fato gerador.

A lei tributária só poderá retroagir nos casos em que há um benefício ao infrator, vale destacar, somente em relação às infrações e não aos tributos.

Para um melhor entendimento, pode-se tomar como penalidade decorrente de infração, a imposição de multa. Assim nos informa o professor Eduardo de Moraes Sabbag⁶ destacando que:

[...] a multa não é tributo, mas é componente adstrito ao tipo tributário[...] Incide tal sanção em razão do descumprimento de uma obrigação tributária, quer seja principal (multa moratória), quer seja acessória (multa punitiva). Caso a lei posterior estabeleça uma multa inferior àquela estabelecida pela lei aplicável à época do fato gerador, o Fisco fica compelido a valer-se da lei mais benéfica ao contribuinte. É, portanto, uma exceção ao Princípio da Irretroatividade, com aplicação da *lex melius*. Trata-se, neste caso, da "retroação benéfica para multas tributárias ou *retroatio in melius*". (SABBAG, 2002, p. 32).

1.6 Princípio do não-confisco

De acordo com o artigo 150, inciso IV da Constituição Federal Brasileira de 1988, é vedada a utilização de tributos com caráter confiscatório:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
[...]
IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

Destaca-se que não existe parâmetro legal para medição do critério da razoabilidade da carga tributária. Podemos dizer que o conceito de razoável está mais para o sentir do que para o definir. Ainda que, o que é razoável para uma pessoa possa ser não razoável para outra, a verdade é que existe um limite, um teto que está na consciência média do indivíduo, o qual estabelece o marco divisor entre uma e outra.

Todos nós temos consciência, por exemplo, de um comportamento razoável que deve ter no interior de um teatro, de um salão de festas, de uma sala de aula, tanto é que nossos comportamentos variam de acordo com o ambiente em que nos encontramos. A experiência de vida influencia no nível de consciência do que é ou não é razoável, da mesma forma que a experiência impositiva da entidade política

⁶ SABBAG, Eduardo de Moraes. *Direito Tributário*. São Paulo: Premier, 2002. p. 32.

deve ajudar a sinalizar o que é ou não é razoável exigir dos contribuintes (HARADA, 2004, p. 362)⁷.

A proibição da confiscatoriedade está voltada em primeiro momento ao Legislador (não elaboração de leis com alíquotas exorbitantes, por exemplo), mas nada impede que o Judiciário seja invocado para impedir, no exercício da jurisdição, o caráter confiscatório de determinado tributo.

Importante mencionar que a multa não deve se confundir com o tributo, pois cada um tem seu regime próprio. Multa é pena, não há relação de valor, nesse sentido, a vedação ao confisco não se aplica às multas mesmo estas tendo um efeito confiscatório. (HARADA, 2004)⁸.

Este princípio tem a finalidade de garantir o direito à Propriedade, assegurando, em parte, que o tributo não destrua o bem privado, o empreendedorismo e a atividade econômica do nosso país, evitando que o estado anule totalmente as riquezas pessoais.

Complicado é delimitar o que seria um tributo com efeito confiscatório, uma vez que nossa Constituição não fixou tais limites. Esta tarefa fica a cargo do Legislador o qual deve ter sensibilidade de não instituir ou majorar determinado tributo a ponto de inviabilizar determinada categoria. Estes precisam ter a sabedoria de determinar o *quantum* razoável a ser cobrado.

1.7 Princípio da proibição da liberdade de tráfego

O artigo 150, inciso V da Constituição Federal Brasileira de 1988 consagra o Princípio da Liberdade de Locomoção:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
[...]
V - Estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de

7 HARADA, Kiyoshi. **Crimes Tributários: extinção da punibilidade**. [on line] Disponível em: <<http://www.fiscosoft.com.br>>. Direito Financeiro e Tributário. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

⁸ Ibid

tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público.

No entanto, há que se mencionar que esta regra não se estende à cobrança do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, o ICMS.

Destaca-se ainda que, segundo o próprio inciso acima mencionado, a cobrança de pedágio é exceção a este princípio, possibilitando a sua cobrança quando da utilização de veículos em vias conservadas pelo Poder Público.

2 SISTEMA TRIBUTÁRIO E QUALIDADE DO GASTO PÚBLICO NO BRASIL

2.1 Carga tributária e tributação no Brasil

Em decorrência da estabilização econômica, a carga tributária brasileira cresceu e vem crescendo desde 1994, e hoje está em torno de 35,04%⁹ do PIB. Contudo, em face do crescimento ainda maior das despesas governamentais, persiste o déficit fiscal existindo uma enorme demanda reprimida por serviços e investimentos públicos. Ainda que o esforço de contenção do gasto que vem sendo realizado seja bem-sucedido, dificilmente a carga tributária poderá ser reduzida nos próximos anos.

Análise realizada pelo Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada - IPEA¹⁰ sugere que o esforço tributário da sociedade brasileira é elevado, pois o modelo de tributação no Brasil é altamente 'concentrador de renda'. Isso porque o Estado cobra tributos de todos, inclusive - e até principalmente - dos muito pobres ("tributação indireta regressiva", que incide sobre os bens de consumo populares e da classe média, que são fortemente tributados, de forma indevida).

Para melhor entendimento do parágrafo anterior e do parágrafo posterior, informa-se que a Carga Tributária Bruta é constituída por tributos diretos – que incidem sobre a renda e o patrimônio – e por tributos indiretos – que incidem sobre o consumo. É sabido que a tributação indireta têm características regressivas, isto é, incidem mais e tem maior peso sobre as classes mais baixas, enquanto que a tributação direta possui efeitos mais progressivos, incidindo mais sobre as classes mais altas da população.

No Brasil o peso da tributação indireta é mais elevado que o da tributação direta, tornando regressivo o efeito final do nosso sistema tributário. Ademais, o grau de progressividade da tributação direta, por exemplo o Imposto de Renda Pessoa

⁹http://www.ibpt.com.br/home/publicacao.view.php?publicacao_id=13913&PHPSESSID=302b658a89b2f16321fe1ead8c948832

¹⁰ POCHMAN, Márcio. Desigualdade e Justiça Tributária. Brasília: IPEA, 15 de maio de 2008, p.3.

Física, ainda é baixo no Brasil. O décimo mais pobre sofre uma carga total equivalente a 32,8% da sua renda, enquanto o décimo mais rico, apenas 22,7%. Isso provoca a perpetuação do efeito 'concentrador de renda', efeito ainda mais perverso considerando um país com acentuada desigualdade de renda como o Brasil¹¹.

Para que tal esforço seja suportável por longo tempo, é preciso que se realize uma reforma tributária que melhore a qualidade e a distribuição entre os contribuintes da carga tributária. Os parágrafos acima demonstram que uma parcela significativa e crescente da carga tributária é arrecadada por tributos cumulativos e indiretos que deveriam ser substituídos por outros de melhor qualidade.

Soma-se a esta carga a enorme quantidade de tributos dificultando o seu pagamento e sua fiscalização. Hoje, segundo o sítio Portal dos Tributos¹², existem mais de 80 diferentes tributos sendo cobrados em nosso país, estando divididos em: taxas, impostos, contribuições, etc.

Ainda segundo o estudo realizado pelo IPEA¹³, a tributação da folha de salários é pesada e cerca de 2/3 da arrecadação do imposto de renda provêm de empresas, porém, a tributação da renda pessoal (tributação considerada mais eficiente) é relativamente pouco explorada. Sua ampliação (alteração legislativa) somando-se a um vigoroso combate à sonegação (aprimoramento do fisco), melhoraria sobremaneira a distribuição da carga entre os contribuintes e, conseqüentemente, as desigualdades sociais hoje apresentadas no Brasil.

2.2 Qualidade do gasto público

Diversos meios de comunicação têm destacado o desenvolvimento econômico brasileiro apresentando índices e informações muitas vezes favoráveis

¹¹ POCHMAN, Márcio. Desigualdade e Justiça Tributária. Brasília: IPEA, 15 de maio de 2008, p.3.

¹² www.portaltributario.com.br/tributos.htm

¹³ POCHMAN, Márcio. Desigualdade e Justiça Tributária. Brasília: IPEA, 15 de maio de 2008, p.3.

ao nosso país. Hoje, segundo a imprensa, somos a 7ª economia mundial, ultrapassando países como a França e a Inglaterra¹⁴.

Entretanto, a ONU, no final de 2010, publicou um relatório¹⁵ contendo o índice de desenvolvimento humano – IDH dos países, tendo em vista a qualidade de vida, o respeito aos direitos humanos, à dignidade, e, segundo estes índices, existem 72 países na frente do Brasil, não pelos índices econômicos, mas pelos índices de desenvolvimento humano. Não se pode deixar de constatar o contraste brutal entre o crescimento econômico brasileiro e a falta de desenvolvimento relacionado aos direitos humanos, a qualidade de vida e aos diversos outros indicadores de respeito pela pessoa humana.

A melhoria nas condições de vida da população e, conseqüentemente no IDH brasileiro está intimamente ligado à qualidade do gasto público, sendo assim, um ponto bastante relevante na discussão do setor público de nosso país. O governo Brasileiro impõe uma carga tributária elevada para se financiar, por sua vez tem um nível alto de dispêndio muitas vezes desnecessário. A qualidade do gasto deveria ser melhorada.

O setor público no Brasil, em tese, se mostra ineficiente no sentido de que os resultados obtidos poderiam ser alcançados com um montante de recursos menor, ou mesmo resultados melhores poderiam ser obtidos com o mesmo nível de recursos.

Também é importante destacar que o Brasil, por razões históricas, apresenta problemas sociais mais profundos do que os verificados em diversos outros países, que seriam traduzidos, por exemplo, por um nível de educação baixo de sua população, saneamento básico precário, corrupção, taxas de mortalidade elevadas, etc, exigindo, assim, um volume de recursos como proporção do PIB também mais elevados, quando comparados com outros países.

Nesse sentido, um dos motivos da qualidade dos serviços públicos no Brasil ser relativamente baixa, é o fato de que a parcela da população que efetivamente

¹⁴ http://www.dn.pt/inicio/globo/interior.aspx?content_id=1798097&seccao=CPLP
<http://www1.folha.uol.com.br/mercado/883828-brasil-ja-e-a-7-maior-economia-do-mundo-diz-mantega.shtml>

¹⁵ <http://www.pnud.org.br/rdh/>

deveria financiar os gastos públicos (classes média e alta) é muito pequena, se comparada às classes mais baixas e que realmente necessitam dos serviços públicos básicos.

Ainda é importante destacar alguns estudos que revelam que muitas vezes a qualidade dos serviços públicos também dependem das condições externas, nas quais esses serviços são oferecidos, do que propriamente da estrutura física, institucional e de recursos humanos diretamente ligados com os serviços.

Resultados destacados por Montoya Diaz (2007)¹⁶ na área da educação expressão bem a idéia acima apresentada. De acordo com a autora, na área educacional a performance dos alunos está muito mais ligada a fatores externos, como fatores familiares, fatores locacionais nos quais as escolas se inserem (educação da população), e outros, do que propriamente das características das escolas.

Outro exemplo semelhante é a área de Segurança. Tomando-se, por exemplo, a área prisional, o sucesso do serviço público, que deveria ser avaliado pelo grau de recuperação proporcionado pelo sistema sobre os detentos, vincula-se muito mais a questões externas do que propriamente à qualidade das penitenciárias.

A área de assentamentos de terra também revela essa situação. Os assentados não necessitam apenas do fator terra para desenvolverem suas atividades, mas, dependem, também, de conhecimento técnico, capital de giro para a produção, mecanismos de vendas adequados etc, para que, efetivamente, os problemas sociais daquela população possam ser resolvidos, não bastando simplesmente a disponibilização da terra.

Desta forma, ao aferir a qualidade dos serviços públicos no Brasil enfatizando-se apenas a natureza de serviço público dentro de uma perspectiva única, ou seja, observando uma instituição que produz determinado serviço, independentemente de suas características externas, sejam elas econômicas, culturais e sociais em que o serviço é desenvolvido, pode-se criar uma perspectiva

¹⁶ MONTROYA. Maria Dolores Diaz, 2007. "Efetividade no Ensino Superior Brasileiro: Aplicação de Modelos Multinível À Análise dos Resultados do Exame Nacional de Cursos," Economia, ANPEC

distorcida. Um exemplo seria quando se observa o fraco desempenho de alunos nas escolas públicas, acredita-se que o único problema está na instituição de ensino, perdendo, assim, a noção de que determinados níveis de desempenho dependem de uma série de outros fatores além do controle da escola.

Para elevar a eficiência do gasto público, e, por conseqüência a melhora dos serviços prestados à população, o foco da política pública deve ser muito bem definido observando os serviços públicos essenciais e não essenciais que cada população necessita para uma real superação de seus problemas e satisfação dos seus desejos.

3 O IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA, SUA SONEGAÇÃO E OS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA CORRELACIONADOS

3.1 Características principais do imposto de renda no Brasil

3.1.1 Breve histórico do surgimento do imposto de renda no Brasil

Não há como precisar exatamente o momento histórico do surgimento do Imposto de Renda, contudo, segundo Henry Tilbery, citado por Marilene Talarico Martins Rodrigues (apud. Peixoto, 2002)¹⁷, acredita que este se deu na Grã-Bretanha no século XVIII e teve como precursores, diversas formas de imposição sobre a renda consumida, por exemplo, sobre a posse de carruagens, cavalos, casas, janelas e relógios. O mesmo autor traz ainda que “o imposto de renda na sua concepção clássica teve sua origem em 1799, quando foi instituído por William Pitt para contribuir no financiamento da guerra contra a França”.

Já, em nosso país, pode-se verificar que desde meados do século XX, obviamente sob influência britânica, apareceram as primeiras insinuações para adoção do imposto sobre a renda.

Assim, percebe-se que nas Constituições do Império (1824) e da República (1891), este imposto não era previsto, tendo surgido em nosso ordenamento jurídico com a lei n. 4.625, de 31 de dezembro de 1922, que o regulava amparado na Constituição de 1891, e imputava à competência concorrente entre a União e os Estados (art. 12) para criar tais impostos.

Mesmo sem a inicial pretensão de se tornar um tributo fixo, o Imposto de Renda consolidou-se uma vez que atendia as novas necessidades econômicas do Estado diante das novas realidades que se estabeleciam, baseadas na riqueza pessoal, em razão das novas formas de produção e o dinamismo do comércio

¹⁷ <http://jusvi.com/artigos/1091>

internacional que estimularam o desenvolvimento, o comércio e a indústria, possibilitando, assim, o acúmulo de capitais que as empresas e as pessoas físicas necessitavam para ser alcançadas pelo Imposto de Renda (ASSIS, 2007)¹⁸.

Desta forma, tem-se que o Imposto de Renda foi efetivamente criado e aplicado no Brasil em 1922 e a partir daí teve uma considerável expansão, conforme denota Peixoto (2002)¹⁹ “durante os seus primeiros quinze anos de existência, como resultado, provavelmente, das sucessivas modificações e aperfeiçoamento na legislação, visando a consolidar a implantação desse tipo de tributo no país”.

Peixoto (2002) acrescenta ainda “que a arrecadação proveniente do Imposto sobre a Renda atingiu em 1943 cerca de 35% da receita tributária do Governo Federal, assumindo, assim, a posição de liderança no que se refere à origem dos recursos utilizados para financiamento dos encargos do governo”.

Segundo ele há uma queda em sua arrecadação após este período e um novo aumento somente pode ser registrado a partir de 1964, devido a sucessivas alterações introduzidas na regulamentação do imposto, sendo que este tributo passou a ter relação com a Receita Federal. (PEIXOTO, 2002).

Todavia, Andrade (1998)²⁰ assevera que foi somente com a Constituição de 1934, que o imposto de renda ingressou no rol dos tributos privativos da União, se elevando quanto a sua exigência ao plano constitucional. E ainda nos ensina:

Em seguida, surge a lei nº. 5.172, de 25.10.1966, que instituiu o Código Tributário Nacional, estabelecendo em seu art. 43 que: "o imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica: I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos; II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior". (ANDRADE, 1998).

Finalmente, temos a Carta Magna de 1988 que repetiu o que já previa a Constituição anterior, outorgando, assim, à União a competência para instituir o

¹⁸ (ASSIS, Leonardo Pereira de. **O imposto sobre a renda e a extrafiscalidade**. Datavenia. Disponível em: < http://www.datavenia.net/artigos/Direito_Tributario/leonard.html>

¹⁹ <http://jusvi.com/artigos/1091>

²⁰ ANDRADE, Daniel Carvalho Monteiro de. **Impostos sobre a renda e proventos de qualquer natureza**. Jus Navigandi, Teresina, ano 2, n. 23, jan. 1998.

Imposto de Renda (art. 153, III), contudo, conferindo também aos Estados e ao Distrito Federal o poder de instituir um adicional de até 5% do que for pago à União, a título de imposto de renda, "incidente sobre lucro, ganhos e rendimentos de capital" (art. 155, II), porém, destaca-se que esse adicional foi extinto a partir de 1996, de acordo com o estabelecido na Emenda Constitucional nº 03/93.

Nas palavras de Leonardo Pereira de Assis (2007)²¹, podemos afirmar que, diante do seu caráter direto e pessoal, o imposto sobre a renda representa, em tese, um dos impostos mais justos, quando comparamos com outros de incidência indireta, no que se trata de capacidade contributiva, tornou-se, portanto, aos olhos desse, um instrumento de tributação eficaz e capaz de atender aos requisitos elaborados por Adam Smith para se alcançar uma tributação ideal quais sejam: certeza, comodidade, economia e justiça, através da extrafiscalidade.

Contudo, da forma com que o Imposto de Renda é aplicado hoje no Brasil, a afirmação expressa no parágrafo acima não parece a idéia mais correta uma vez que ao longo dos anos, a receita auferida pelo tributo citado torna-se cada vez mais essencial para o custeio dos gastos públicos.

Caso o objetivo do Estado seja reorganizar as relações sociais e a economia intervindo, por exemplo, na redistribuição de riquezas, na economia, no planejamento familiar e nas tendências demográficas, o imposto de renda é um instrumento eficaz, porém, da forma como este tributo vem sendo regulado em nosso país, ele ainda não atingiu o seu objetivo.

3.1.2 Os princípios tributários do IR

O Sistema Tributário Nacional possui vários princípios que são considerados garantias constitucionais dos contribuintes. Nesse sentido, o imposto de renda está submetido aos princípios específicos previstos no art. 153, § 2º, I, da Constituição Federal de 1988: generalidade, universalidade e progressividade.

²¹ ASSIS, Leonardo Pereira de. **O imposto sobre a renda e a extrafiscalidade**. Datavenia. Disponível em: < http://www.datavenia.net/artigos/Direito_Tributario/leonard.html>.

- Princípio da generalidade: todos os que percebem renda, nos termos da lei, estarão sujeitos à tributação; ninguém será eximido de pagar o imposto em razão de critérios pessoais, não importando o caráter do sujeito, sua nacionalidade, sexo, raça, idade, etc.
- Princípio da universalidade: toda renda ou provento será objeto de imposto, como regra geral, afastados quaisquer privilégios. Exceções: desonerações tributárias, art. 150, VI, a, b, c, d, da CF.
- Princípio da progressividade: quanto maior for a renda auferida, mais elevado será o quantum devido a título de imposto.

A Constituição definiu o conceito e o perfil do imposto de renda, destacando que as características acima apresentadas devem ser conjugadas com os demais princípios constitucionais descritos no 1º capítulo desta monografia, características essas que esse tributo também deve obediência.

3.1.3 O fato gerador do IRRF

O imposto de renda, conforme o art. 43 do Código Tributário Nacional - CTN tem como fato gerador a renda ou os proventos de qualquer natureza.

Na verdade, é a ocorrência do fato gerador que cria a relação jurídica entre o poder tributante (sujeito ativo) e o contribuinte (sujeito passivo), fazendo nascer a obrigação tributária de pagar para este e a de arrecadar para a Fazenda.

José Oleskovicz (2006)²², assevera que o CTN traz dois tipos de agentes passivos:

O primeiro é o contribuinte, ou seja, aquele que tem relação pessoal e direta, ainda que por intermédio de representante legal, com o fato gerador e que, por isso, manifesta capacidade contributiva (CTN, art. 45), ou seja, titularidade de riqueza, representada pela aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza (CTN, art. 43). Segundo o art. 45 do CTN, a lei pode atribuir a condição de contribuinte ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou de proventos tributáveis, o que não é o caso da fonte pagadora relativamente à obrigação de reter e recolher o imposto de renda na fonte sobre os pagamentos de rendimentos que efetuar.

O segundo tipo de sujeito passivo é o responsável, que é a pessoa que,

²² OLESKOVICZ, José. Imposto de Renda na fonte: responsabilidade da fonte pagadora pelo recolhimento da antecipação e do imposto definitivo que deixar de reter. Jus Navigandi.

embora não tendo uma relação direta com o fato gerador, a lei expressamente o elege para efetuar o pagamento do tributo, conforme autoriza o art. 128 do CTN, ao dispor que *"a lei pode atribuir de modo expresse a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação"*.

Os conceitos de renda e provento são muito importantes para o entendimento do imposto de renda, pois estes conceitos representam o fato gerador da obrigação tributária e, por que não dizer, a própria natureza deste tributo. Pode-se conceituar renda, como sendo o produto ou resultado do capital, do trabalho ou da combinação de ambos. Por sua vez, proventos podem ser definidos como os demais acréscimos no patrimônio que não se aplicam ao conceito de renda. Importante observar que na pessoa jurídica não se aplica o conceito de proventos uma vez que a base da tributação é o lucro.

Os incisos I e II, do artigo 43 do CTN definem o conceito legal de *renda e proventos de qualquer natureza*.

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

Andrade (1998)²³ coloca que devemos considerar como renda o acréscimo do valor pecuniário do patrimônio entre dois momentos: "o resultado oriundo da fórmula receita menos despesas, ou seja, o rendimento poupado acrescido da renda consumida, menos deduções e abatimentos admitidos em lei".

Segundo o art. 43 do CTN, renda tem sentido restrito: produto do capital ou do trabalho; provento tem sentido residual: outros acréscimos patrimoniais, não decorrentes do capital nem do trabalho.

²³ ANDRADE, Daniel Carvalho Monteiro de. *Impostos sobre a renda e proventos de qualquer natureza*. Jus Navigandi, Teresina, ano 2, n. 23, jan. 1998.

3.1.4 Importância social do IR

O imposto de renda é um tributo de competência da União Federal e existem motivos para que assim seja, pois o tributo em comento deve servir como instrumento de ação para a redistribuição de renda, diminuindo e equilibrando, desta forma, as enormes desigualdades apresentadas entre as populações e as regiões do nosso país.

Com relação a outros tributos indiretos, o imposto de renda reúne características que o tornam especial tais como a generalidade, a pessoalidade, a progressividade e a universalidade. Estes são alguns dos motivos que tornam o imposto de renda em um dos mais justos tributos no plano fiscal. Muitos, como, por exemplo, Hugo de Brito Machado (1993)²⁴, chegam inclusive a defender a radical tese de que este deveria ser o imposto único.

Andrade (1998)²⁵ também é defensor das características apresentadas no imposto de renda, como se pode observar:

“o imposto sobre a renda pessoal daria ao contribuinte uma noção exata do montante de sua contribuição para o financiamento dos encargos do governo, de forma a constituir um mecanismo automático de controle do processo de intervenção do Estado na atividade econômica”.

Outra questão muito interessante que Andrade suscita é o fato de que:

“Do ponto de vista do governo, o custo administrativo do Imposto sobre a Renda é substancialmente mais elevado, mais alto do que o relativo a formas indiretas de tributação, tendo em vista o imenso número de contribuintes, a precariedade dos instrumentos de arrecadação e a necessidade de aperfeiçoamento na administração fiscal para reduzir as possibilidades de evasão. (ANDRADE, 1998)”.

Na verdade, o IR é muito importante na vida econômica do país como fonte de arrecadação e também por sua função econômico-social a cumprir, pois é um imposto que resulta do próprio desenvolvimento da economia capitalista.

²⁴ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário* - Rio de Janeiro, Forense, 1993. p. 213

²⁵ ANDRADE, Daniel Carvalho Monteiro de. *Impostos sobre a renda e proventos de qualquer natureza*. Jus Navigandi, Teresina, ano 2, n. 23, jan. 1998.

José Afonso da Silva (2000)²⁶, assevera que:

“É o imposto mais importante e é o mais rentável do sistema tributário nacional; na sua concepção entram toda disponibilidade econômica ou jurídica proveniente do rendimento do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, assim como todo acréscimo ao patrimônio das pessoas físicas ou jurídicas; é um imposto que, além de captar receita adequada para os cofres públicos, é capaz, graças à flexibilidade de sua incidência, de promover a expansão econômica e corrigir as desigualdades da distribuição da renda social entre os indivíduos e entre as regiões do país, mas não tem sido assim entre nós, pois sua administração fá-lo incidir mais onerosamente sobre as classes média-baixa e média-alta do que sobre as classes de rendas mais elevadas. É informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, e não incidirá nos termos e limites fixados em lei”.

No entanto, faz-se necessário destacar que no Brasil, mesmo diante dos diversos princípios, característicos do imposto de renda apresentados, tais como o da progressividade e capacidade contributiva, ainda temos dificuldade de visualizarmos uma justiça fiscal plena, haja vista que a progressão adotada não beneficia todas as classes econômicas da nossa sociedade, inclusive acentuando diferenças.

Ainda mais grave é saber que hoje, há uma série de “favores fiscais” dirigidos aos agentes ou aos segmentos econômicos com maior disposição financeira para contribuir com o financiamento do Estado. Neste diapasão, temos os estudos do Sindicato Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal - UNAFISCO²⁷ (atual SINDIFISCO NACIONAL), que cita os seguintes mecanismos viabilizadores de privilégios tributários: juros sobre o capital próprio; isenção da distribuição de lucros, dividendos e da remessa de lucros para o exterior e tributação exclusivamente na fonte sobre ganhos de capital, renda fixa e renda variável.

Nesse sentido, Aldemário Araújo Castro²⁸ destaca que no Brasil, a carga tributária não é suportada de forma socialmente justa.

²⁶ SILVA, José Afonso, **Curso de Direito Constitucional Positivo**. Ed. 18. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 258.

²⁷ <http://www.sindifisconacional.org.br/>

²⁸ **Uma Esclarecedora Viagem pelos Números da Receita e da Despesa da União**. Disponível em: <http://www.aldemario.adv.br/numeros.htm>.

3.1.5 Funcionamento atual do IR

3.1.5.1 Base de Cálculo

O Código Tributário Nacional, em seu artigo 44, assinala que a base de cálculo do imposto sobre a renda é "o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis", deixando para a lei ordinária os cuidados de definir e precisar a aplicação dessas bases de cálculo.

Assim, define-se *lucro real* como sendo o lucro líquido do exercício, ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação fiscal, determinado a partir das demonstrações financeiras levantadas com base em escrituração efetuada com observância das leis comerciais e fiscais (Lei 1.598/77, RIR - dec. 85.450/80).

Quanto às pessoas físicas, a regra da legislação é a tributação da renda real, apurada levando-se em consideração a soma do rendimento efetivamente percebido pelo contribuinte, diminuído da soma das suas despesas efetivamente suportadas, bem como pelas deduções e abatimentos admitidos em lei.

3.1.5.2 Periodicidade do Fato Gerador

Para a cobrança do imposto aqui discutido, as rendas tributáveis devem ser medidas em períodos de tempo, podendo, assim, apurar o montante do aumento patrimonial tributável, para que possa haver a personalização do tributo.

Por este motivo, o período de formação do fato gerador não pode ser muito curto, sob pena de prejudicar a personalização do tributo e a adequação à capacidade contributiva, mas também não pode ser muito longo, para assim não comprometer o fluxo de receita tributária do Governo.

Nesse sentido, o período estabelecido pela legislação brasileira é de um ano.

3.1.5.3 Tipos de Contribuintes

Legalmente o contribuinte do imposto sobre a renda de qualquer natureza é conceituado pelo art. 45 do CTN: "Contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade a que se refere o art. 43, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis".

Assim, esta disposição legal abrange tanto as pessoas físicas quanto as pessoas jurídicas.

Segundo Andrade (1998)²⁹ a tributação de renda das pessoas físicas deve ser "universal, geral e progressiva, vedadas discriminações em razão de cargos, funções, atividades ou quaisquer outros critérios de discriminação". Os princípios constitucionais, em especial os da igualdade e da capacidade contributiva, conduzem, porém, "ao reconhecimento de situações de isenção ou não tributação, como instrumento da implementação desses princípios".

Para Andrade (1998) o conceito de tributação de pessoa jurídica entende-se por:

A rigor, os lucros periodicamente apurados pelas pessoas jurídicas poderiam ser tributados na medida em que fossem distribuídos ou imputados aos sócios. Várias razões, porém, militam a favor da tributação do lucro empresarial já na pessoa jurídica que o produz. A incidência na própria empresa permite a adequação do tributo à capacidade financeira da empresa; a tributação na pessoa física teria que depender da distribuição efetiva do lucro para os sócios, a fim de que estes tivessem recursos para recolher o tributo; com isso, o imposto sobre os lucros retidos ou capitalizados ficaria postergado por prazo indeterminado. Ademais, as pessoas jurídicas são mais facilmente fiscalizáveis, pois são em número menor do que o dos sócios e têm sistemas de contabilização dos resultados, exigidos pela legislação comercial, que se prestam também para fins fiscais, com as adaptações que a lei tributária exija.

²⁹ ANDRADE, Daniel Carvalho Monteiro de. *Impostos sobre a renda e proventos de qualquer natureza*. Jus Navigandi, Teresina, ano 2, n. 23, jan. 1998.

3.1.6 Da responsabilidade solidária ou subsidiária quanto ao IR

O art. 124 do CTN coloca:

Art. 124 - São solidariamente obrigadas:

- I – as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;
- II – as pessoas expressamente designadas por lei

Já o artigo 264 do Código Civil coloca que “há solidariedade quando na mesma obrigação concorre mais de um credor, ou mais de um devedor, cada um com direito, ou obrigado, à dívida toda”.

Contudo, o parágrafo único do art. 124 do CTN coloca que a solidariedade no direito tributário não comporta esse benefício.

Segundo Andrade (1998)³⁰ “no caso da obrigação acessória de reter e recolher o imposto de renda, a fonte pagadora não tem responsabilidade solidária, porque não foi expressamente designada por lei e porque não tem interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal, ou seja, no auferimento da renda”.

O art. 134 do CTN também versa sobre solidariedade e a aproxima da subsidiariedade, excepcionando a regra geral do art. 124, já que praticamente admite a regra contida neste artigo.

Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:

- I – os pais, pelos tributos devidos por seus filhos;
- II – os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados;
- III – os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes;
- IV - o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio;
- V – o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário; VI – os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício;
- VII – os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.

³⁰ Ibid

Assim, para OLESKOVICZ (2006)³¹ “a fonte pagadora não é responsável solidária pelo imposto de renda na fonte incidente sobre os pagamentos que efetuar, porque não tem interesse comum na situação que constitui o fato gerador, não foi expressamente designada pela lei para tanto (CTN, art. 124, I e II) e não se encontra no rol de responsáveis solidários de que trata o art. 134 do CTN”.

3.1.7 Das Normas

O Imposto de Renda, como já fartamente explicitado, é regulamentado pela Constituição Federal de 1988 e pelo Código Tributário Nacional, entretanto, com o decorrer dos anos e das alterações na sociedade a legislação tributária foi sendo modificada, tanto que as normas que regulamentam de fato o Imposto sobre a Renda encontram-se de forma esparsa.

Por isso, faz-se necessário uma breve perspectiva dessas alterações legais para compreensão da atual forma de cobrança do IR e da situação tributária nacional. Salientando, entretanto, que os princípios constitucionais e tributários deveriam, pelo menos em tese, sobressair a qualquer norma infraconstitucional, já que vem disposto no bojo de nossa Carta Magna.

3.1.7.1 Previsão constitucional do imposto de renda

Inicialmente, a Constituição Federal dispõe que:

Art 22 - Compete à União decretar impostos sobre:

[...]

IV - rendas e proventos de qualquer natureza, salvo ajuda de custo e diárias pagas pelos cofres públicos;

³¹ OLESKOVICZ, José. **Imposto de Renda na fonte: responsabilidade da fonte pagadora pelo recolhimento da antecipação e do imposto definitivo que deixar de reter**. Jus Navigandi, Teresina, ano 10, n. 1125, 31 jul. 2006.

[...]

A Carta Magna traz no Título VI – da Tributação e do Orçamento o regramento tributário nacional, separados em: Capítulo I – Do Sistema Tributário Nacional (art. 145 a 162): Seção I – Dos Princípios Gerais (art. 145 a 149-a); Seção II – Das Limitações do Poder de Tributar (art. 150 a 152); Seção III - Dos Impostos da União (art. 153 a art. 154); Seção IV - Dos Impostos dos Estados e do Distrito Federal (art. 155); Seção V - Dos Impostos dos Municípios (art. 156); Seção VI - Da Repartição das Receitas Tributárias (art. 157 a art. 162); CAPÍTULO II - Das Finanças Públicas (art. 163 a art. 169): Seção I - Normas Gerais (art. 163 a art. 164); Seção II - Dos Orçamentos (art. 165 a art. 169). Tudo de acordo com a Emenda Constitucional nº 52 de 08 de março de 2006.

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

[...]

III - renda e proventos de qualquer natureza;

[...]

§ 2º O imposto previsto no [inciso III](#):

I - será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei;

3.1.7.2 Regras infraconstitucionais

O Código Tributário Nacional (CTN) Lei nº 5.172, de 25 de Outubro de 1966, dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de Direito Tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Ele foi denominado CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL pelo art. 7º do Ato Complementar nº 36, de 13.3.1967 e sua última alteração é dada pela Lei Complementar nº 118, de 9 de fevereiro de 2005.

Assim, vem disposto em seu *CAPÍTULO III* - Impostos sobre o Patrimônio e a Renda, *SEÇÃO IV* - Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza (art. 43 a 45), as regras sobre a cobrança e aplicação do Imposto de Renda.

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de

qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção. (Parágrafo incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo. (Parágrafo incluído pela LCP nº 104, de 10.1.2001)

Art. 44. A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis.

Art. 45. Contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade a que se refere o artigo 43, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis.

Parágrafo único. A lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam.

Contudo além do CTN é importante demonstrar como as alterações legislativas em matéria tributária ocorreram de forma constante, no que se refere ao Imposto de Renda. Destaca-se aqui algumas das principais alterações relacionadas ao imposto em comento:

a) Imposto sobre a Renda (geral):

- *Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999* - Altera a legislação do Imposto sobre a Renda, relativamente à tributação dos Fundos de Investimento Imobiliário e dos rendimentos auferidos em aplicação ou operação financeira de renda fixa ou variável, ao Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES, à incidência sobre rendimentos de beneficiários no exterior, bem assim a legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, relativamente ao aproveitamento de créditos e à equiparação de atacadista a estabelecimento industrial, do Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguros ou relativas a Títulos e Valores Mobiliários - IOF, relativamente às operações de mútuo, e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, relativamente às despesas financeiras.

b) Imposto de Renda – Isenções e Retenção na Fonte:

- *Lei nº 11.307, de 19 de maio de 2006* - Altera as [Leis nºs 9.317, de 5 de dezembro de 1996](#), que institui o Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES, em função da alteração promovida pelo art. 33 da [Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005](#); 8.989, de 24 de fevereiro de 1995, dispondo que o prazo a que se refere o seu art. 2º para reutilização do benefício da isenção do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, na aquisição de automóveis para utilização no transporte autônomo de passageiros, bem como por pessoas portadoras de deficiência física, aplica-se inclusive às aquisições realizadas antes de 22 de novembro de 2005; [10.637, de 30 de dezembro de 2002](#) que dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira; e [10.833, de 29 de dezembro de 2003](#), que versa sobre a cobrança não cumulativa do COFINS; e revoga dispositivo da [Medida Provisória nº 2.189-49, de 23 de agosto de 2001](#).

c) Imposto sobre Renda – Pessoa Física

- *Lei nº 11.324, de 19 de julho de 2006* - Altera dispositivos das Leis nºs 9.250, de 26 de dezembro de 1995, 8.212, de 24 de julho de 1991, 8.213, de 24 de julho de 1991, e 5.859, de 11 de dezembro de 1972; e revoga dispositivo da Lei nº 605, de 5 de janeiro de 1949, limitando deduções e tratando do empregador doméstico.

d) Imposto sobre a Renda – Pessoas Jurídicas

- *Lei nº 10.637 de 30 de dezembro de 2002* - Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira – alterada pela Lei nº 11.307, de 19 de maio de 2006.

Percebe-se, portanto, que no nosso país ocorrem inúmeras alterações nas legislações e regulamentos relacionados ao imposto de renda dificultando, assim, o cumprimento das obrigações tributárias por parte do contribuinte, bem como sua fiscalização por parte da Receita Federal do Brasil.

Devemos salientar, entretanto, que outros dispositivos infraconstitucionais também regulamentam o Imposto sobre a Renda tais como Instruções Normativas, Atos Declaratórios, Atos Interpretativos, Regulamentos, Decretos e Portarias, além das já conhecidas medidas provisórias que serão vistas no tópico abaixo. As

medidas provisórias serão tratadas no tópico seguinte devido à sua importância, já que nossos governantes são adeptos a este instrumento legislativo.

3.1.7.3 Medidas provisórias

Por se tratar de um instrumento bastante utilizado por nossos governantes, apresenta-se como necessária a análise sucinta das Medidas Provisórias editadas nos últimos anos e que acabaram por modificar o arcabouço jurídico tributário do Imposto sobre a Renda:

a) Imposto sobre a Renda (geral):

- Medida Provisória nº 135, de 30 de outubro de 2003 – dispõe sobre a cobrança da COFINS – foi convertida na Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, que foi alterada recentemente pela Lei nº 11.307, de 19 de maio de 2006.
- Medida Provisória nº 237, de 27 de janeiro de 2005 - Autoriza a União a prestar auxílio financeiro aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, com o objetivo de fomentar as exportações do País - Alterada pela Medida Provisória nº 240, de 1 de março de 2005, que dispõe sobre a aplicação dos arts. 5o, 6o, 7o e 8o da Medida Provisória nº 232, de 30 de dezembro de 2004.

b) Imposto sobre a Renda – Pessoa Física

- Medida Provisória nº 2.189-49, de 23 de Agosto de 2001 - Altera a legislação do imposto de renda relativamente à incidência na fonte sobre rendimentos de aplicações financeiras, inclusive de beneficiários residentes ou domiciliados no exterior, à conversão, em capital social, de obrigações no exterior de pessoas jurídicas domiciliadas no País, amplia as hipóteses de opção, pelas pessoas físicas, pelo desconto simplificado, regula a informação, na declaração de rendimentos, de depósitos mantidos em bancos no exterior - Alterada pela Lei nº 11.307, de 19 de maio de 2006.
- Medida Provisória nº 237, de 27 de janeiro de 2005 - Autoriza a União a prestar auxílio financeiro aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, com o objetivo de fomentar as exportações do País - Alterada pela Medida Provisória nº 240, de 1 de março de 2005, dispõe sobre a aplicação dos arts. 5o, 6o, 7o e 8o da Medida Provisória nº 232, de 30 de dezembro de 2004.
- Medida Provisória nº 255, de 1º de julho de 2005 - Prorroga o prazo para opção pelo regime de Imposto de Renda Retido na Fonte de Pessoa Física dos participantes de planos de benefícios. Convertida na Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005.

- Medida Provisória nº 280, de 15 de fevereiro de 2006 - Altera a Legislação Tributária Federal. Revogado o art. 4º, pela Medida Provisória nº 283, de 23 de fevereiro de 2006 (art. 14). Convertida na Lei nº 11.311, de 13 de junho de 2006. Alterada pela Lei nº 11.314, de 3 de julho de 2006.
- Medida Provisória nº 284, de 6 de março de 2006 - Altera dispositivos das Leis nºs 9.250, de 26 de dezembro de 1995, e 8.212, de 24 de julho de 1991. Convertida na Lei nº 11.324, de 19 de julho de 2006.

c) Imposto Sobre a Renda - Pessoa Jurídica

- Medida Provisória nº 22, de 8 de janeiro de 2002 – dispõe sobre as alíquotas, ou seja, o imposto de renda incidente sobre os rendimentos de pessoas físicas será calculado de acordo com as seguintes tabelas progressivas mensal e anual, em reais.

É importante salientar que a sede normativa da competência tributária encontra-se na Constituição, como já descrito no segundo capítulo. Assim, em um país como o Brasil somente o constituinte pode distribuir as "parcelas" do poder de tributar entre os entes políticos existentes, entretanto, por outro lado, a sede normativa da capacidade tributária está na lei, ordinária ou complementar, conforme o caso.

Diante do exposto, levando-se em consideração todas as alterações tributárias acima descritas e com toda essa esparsa legislação disciplinando apenas o Imposto sobre a Renda, não se pode deixar de citar Alfredo Augusto Becker (1989, p. 56)³² que chegou a identificar, no Brasil, a presença de um "*carnaval tributário*", bem como o doutrinador italiano Lello Gangemi (1963) que denominou nossa legislação como sendo um "*manicômio jurídico tributário*".

3.2 Da sonegação fiscal do IR

De acordo com Roth et al. (1989)³³ “cumprir voluntariamente as obrigações tributárias significa preencher todas as declarações requeridas no prazo, e incluir

³² Becker, Alfredo Augusto. *Carnaval tributário*, São Paulo, 1989, pág. 56

³³ Roth, Jeffrey A., John T. Scholz e Ann Dryden Wilde. "*Taxpayer Compliance: An Agenda for Research*." Philadelphia: University of Pennsylvania Press Vol. 1 (1989). pág. 21.

nessas declarações toda a disponibilidade de renda de acordo com a legislação e com as decisões judiciais aplicáveis ao período declarado”. Em princípio, essa definição claramente mostra a diferença entre cumprir e não cumprir voluntariamente as obrigações tributárias no que se refere ao recolhimento de tributos, inclusive o imposto de renda, por parte do contribuinte.

Já a Lei nº 4.729 de 14.07.1965 define os crimes de sonegação fiscal da seguinte forma:

Artigo 1º - 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 devidos à Fazenda Pública;

III - alterar faturas e quaisquer 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;

IV - fornecer ou emitir documentos relativos a operações mercantis com o propósito de fraudar a Fazenda Pública;

V - exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário da paga, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida do imposto sobre a Renda como incentivo fiscal. (art. 299 do CP).

Nesse sentido, para configuração do ilícito tributário, a conduta do agente que busca fraudar o Fisco deve estar eivada de dolo, sendo esta conduta praticada conscientemente, traduzida em uma ação ou mesmo omissão, com um único objetivo, o de aumentar o seu patrimônio irregularmente causando prejuízos à Fazenda Pública, retardando, reduzindo ou evitando a obrigação fiscal, ou seja, o pagamento de um tributo.

Nota-se dessa forma, que o verdadeiro caracterizador da fraude fiscal ou da evasão fiscal é o comportamento intencional do Sujeito Passivo. São exemplos: a falsificação de guias de recolhimento; a omissão de rendimentos; o fornecimento de notas fiscais frias; a emissão de recibos médicos falsos ou sem a devida prestação

do serviço nela especificado, a omissão de ganhos patrimoniais na declaração do imposto de renda, etc.

Resta destacar que a sonegação de tributos é inevitavelmente um problema comum principalmente em países subdesenvolvidos e em desenvolvimento e no Brasil não é diferente. De acordo com recente estudo divulgado pelo Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT)³⁴, estima-se que o faturamento não declarado e, por consequência, devido pelo contribuinte e não recolhido à Fazenda Pública, chega a R\$ 1,32 trilhão. Ainda de acordo com o estudo, existem indícios de sonegação em aproximadamente 65% das empresas de pequeno porte, 49% das empresas de porte médio e 27% nas grandes empresas.

Ainda segundo o estudo publicado pelo Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT) citado acima, os tributos mais sonegados são as contribuições sociais para a previdência, o Imposto sobre Operações de Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços e o Imposto de Renda, respectivamente. Já os setores que mais sonegam, deixando de recolher os tributos devidos, são: a indústria, o comércio e o setor de serviços, também nessa ordem.

O estudo aponta, também, as práticas de sonegação fiscal mais comuns como sendo: venda de produtos ou serviços sem notas fiscais, “*calçamento de notas*”, vendas com “*meia nota*”, “*duplicidade de numerações das notas*”, “*distribuições disfarçadas de lucros*”, etc.

3.2.1 Causas da sonegação

Outro dado importante que o estudo destacado nos parágrafos anteriores apresenta é o índice de sonegação fiscal médio praticado no Brasil, que se encontra em torno de 25,05% do faturamento das empresas. De posse desta informação, grande parte da imprensa e dos formadores de opinião atribui, como principal causa da elevada evasão tributária (sonegação de tributos), à alta carga de tributária no Brasil, que hoje representa algo próximo a 36% do PIB.

³⁴ http://ibpt.com.br/img_publicacao/13649/175.pdf

De fato a carga tributária de nosso país é bastante elevada, mas talvez esta não seja uma das principais causas da sonegação tributária hoje apresentada em nosso país.

Segundo os dados do próprio Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT), os índices de sonegação tributária no Brasil são inferiores ao de diversos países da América latina, cujas cargas tributárias são bastante inferiores às apresentadas no Brasil. Segundo as informações apresentadas no estudo apresentado pelo IBPT, os índices de sonegação tributária apresentados no Peru, no Equador e na Argentina giram em torno de 30%. No México, chega-se a 35%. Na Bolívia e na Venezuela, a taxa de sonegação chega a impressionantes 40%.

Para que a tese apresentada por grande parte da imprensa brasileira e dos formadores de opinião fosse válida, seria necessário que os países acima apresentados tivessem arrecadação fiscal superior à apresentada no Brasil. Porém, é o inverso que se verifica. No México a arrecadação gira em torno dos 18%, Peru fica em torno de 15% e no Equador 13,2%. A arrecadação tributária fica abaixo de 20% do PIB. Na Bolívia, Venezuela e Argentina fica próximo aos 25% do PIB: 27%, 25% e 22,9% respectivamente. Mesmo assim, a sonegação fiscal nesses países é maior que a apresentada hoje no Brasil.

Na América Latina, apenas o Chile apresenta uma taxa de sonegação fiscal abaixo da apresentada no Brasil, ficando próximo dos 15%, tendo, ainda, uma carga tributária considerada baixa (menor que 20% de seu PIB). Será, então, que bastaria apenas um único elemento para comprovação de que os altos índices de sonegação se devem, principalmente, à alta carga tributária? Mesmo havendo tantos outros que a falsificam?

Destaca-se, também, que os países da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico - OCDE, (o clube das nações mais ricas do mundo) apresentam, em média, taxa de sonegação de aproximadamente 7%, sendo que a arrecadação tributária na OCDE não é nem um pouco baixa, girando em torno de 36% de seus PIB. Sabe-se, por exemplo, que na Dinamarca ou na Suécia os índices de sonegação são mínimos, apesar de suas cargas tributárias estarem em torno de 48 e 49% do PIB.

Atribuir os índices de sonegação de um país ao peso de sua carga tributária constitui uma conclusão temerária e precipitada. Na verdade, existem sim indícios fortes de que a sonegação é função do grau de desenvolvimento e educação de um país e está relacionada, também, à capacidade de fiscalização e atuação do poder público. O peso dos tributos é apenas um dos fatores, não estando este, entre os que mais influenciam.

3.2.2 Atuação da RFB no combate à sonegação do IRPF

A Secretaria da Receita Federal do Brasil é um órgão subordinado ao Ministério da Fazenda, tendo como principal atribuição a arrecadação de tributos federais, exercendo, assim, funções essenciais para que a República Federativa do Brasil possa cumprir seus objetivos, sendo responsável pela administração dos tributos de competência da União, tais como as taxas, impostos e contribuições sociais incluindo os de natureza previdenciária, e aqueles tributos incidentes sobre o comércio exterior.

A Receita Federal do Brasil tem constantemente aplicado um conjunto de ações de fiscalização com o objetivo de investigar, em todo o país, contribuintes cujas declarações do imposto de renda pessoa física revelem indícios de possível sonegação fiscal.

O fisco tem, cada vez mais cruzando informações de várias fontes e, assim, identificado, por exemplo, sinais de omissão de rendimentos ou de redução indevida da base de cálculo do imposto de renda a ser pago.

Com este trabalho, a Receita tem autuado contribuintes que deixam de incluir em suas declarações boa parte de seus rendimentos utilizando-se de alguns expedientes tais como: inclusão de deduções falsas, valores pagos a dependentes ou mesmo despesas médicas inexistentes ou indevidamente majoradas com a intenção de diminuir o valor do tributo a pagar ou aumentar o valor a ser restituído.

Com relação ao Imposto de Renda, diversos são os grupos de contribuintes investigados pela Receita Federal do Brasil. Para o ano de 2011, segundo o sítio da própria Receita Federal³⁵, haverá um esforço concentrado na intenção de identificar contribuintes que apresentam indícios de sonegação com as seguintes características:

- profissionais liberais com indícios de omissão de rendimentos recebidos de seus clientes;
- aplicadores em Bolsa de Valores que não recolheram corretamente imposto sobre rendimentos;
- contribuintes que receberam rendimentos de forma disfarçada de planos de previdência privada;
- contribuintes com gastos elevados com cartões de crédito;
- grandes produtores rurais que não declaram imposto de renda ou omitem rendimentos;
- contribuintes que inventam dívidas para justificar gastos superiores aos rendimentos declarados;
- contribuintes com sinais exteriores de riqueza incompatíveis com os rendimentos informados na declaração;
- contribuintes que deixaram de declarar rendimentos recebidos do exterior;
- contribuintes que não declararam rendimentos de ações judiciais;
e
- contribuintes com lucro na venda de imóveis e sem pagamento de imposto.

35

http://www.receita.fazenda.gov.br/automaticoSRFSinot/2011/03/15/2011_03_15_16_47_19_999225283.html

Ainda segundo a Receita Federal do Brasil³⁶, no que se refere ao Imposto de Renda Pessoa Física, as principais operações que deverão ser fiscalizadas em 2011 são:

- Omissão de rendimentos recebidos de pessoas físicas – profissionais liberais. Alguns profissionais autônomos da área da saúde (médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas) têm declarado como rendimentos valores significativamente menores do que aqueles informados pelas pessoas físicas tomadoras dos serviços. Os indícios, que dependem de procedimentos de auditoria para serem confirmados, podem significar:
 - a) omissão de rendimentos pelos prestadores de serviços; ou
 - b) falsidade na declaração das pessoas físicas tomadoras do serviço, para aumentar a restituição do imposto. Neste caso, além da glosa da restituição, esses contribuintes serão representados criminalmente ao Ministério Público Federal.
- Ganhos líquidos em bolsa de valores: A Receita tem aprimorado os critérios de seleção e de execução de procedimentos de fiscalização para os contribuintes que operam no mercado de renda variável. Em 2010 foram encerradas centenas fiscalizações dessa natureza, sobretudo em contribuintes que apresentavam grande volume de operações e valor reduzido de imposto efetivamente pago.
- Recebimento de remuneração disfarçada sobre a forma de previdência privada: As equipes de seleção de empresas e pessoas físicas para fiscalização detectaram que muitas

36

http://www.receita.fazenda.gov.br/automaticoSRFSinot/2011/03/15/2011_03_15_16_47_19_999225283.html

empresas têm remunerado seus funcionários, via de regra seus executivos, sob a forma disfarçada de planos de previdência privada. Neste tipo de fiscalização, em primeiro momento, os alvos são os executivos de empresas com receitas brutas elevadas, que constam como beneficiários de aplicações em previdência privada. As empresas se utilizam deste artifício para não pagar os 20% sobre a folha de pagamento, a título de contribuição previdenciária patronal. Já o benefício apresentado às pessoas físicas está em não sofrer o desconto do Imposto de Renda na fonte, geralmente sob a alíquota de 27,5%, bem como e da contribuição previdenciária geralmente sob a alíquota de 11% de um determinado valor.

Porém, a Receita Federal, em seu sítio, destaca a possibilidade e importância dos contribuintes que se encontram com algum tipo de problema ou irregularidade realizar a retificação de suas declarações, corrigindo as informações incorretas ou mesmo fraudulentas, podendo, assim, evitar multas mais elevadas.

Aqueles que optam por regularizar sua situação espontaneamente devem providenciar a retificação de suas declarações, recolhendo eventuais diferenças do IRPF, acrescido de juros e multa de mora, limitada a 20%, antes do recebimento da intimação inicial da Receita Federal.

3.2.3 Das conseqüências da sonegação do IR

De acordo com o parágrafo anterior, recomenda-se que o próprio contribuinte efetue sua auto-regularização, seja declarando de forma correta, seja retificado uma declaração que não representa sua real situação patrimonial antes de uma eventual intimação da Receita Federal.

Porém, depois de serem intimados, os contribuintes perdem a oportunidade de retificar espontaneamente as suas declarações estando sujeitos à cobrança do imposto, acrescido de juros de mora e multa de ofício com variação de 75% à 150%, sem prejuízo das sanções penais previstas em lei, caso seja caracterizada a ocorrência de crime contra a ordem tributária.

Nesse sentido, serão destacadas, no capítulo seguinte desta monografia, as características principais relacionadas aos crimes contra a ordem tributária, objeto deste estudo.

3.3 DOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

O objetivo da norma jurídica, quando se fala dos crimes contra a ordem tributária é a proteção à arrecadação e ao dinheiro Público. As condutas contrárias a essas normas se transformarão em sanções como multa, demissão ou até mesmo poderão configurar crimes contra a ordem tributária, podendo ser praticados tanto por particulares, como por servidores públicos.

É importante destacar que os crimes mencionados no parágrafo acima somente se configuram na modalidade dolosa, excluindo, dessa maneira, o elemento subjetivo da culpa, nesse sentido, não há a possibilidade de crime culposos, haja vista que esta modalidade não se fez presente na lei objeto de estudo. Aqui, o que se manifesta é a vontade livre e consciente do infrator, configurando, assim, o dolo, sendo este o elemento fundamental de todas as condutas descritas na lei (HARADA, 2004)³⁷.

3.3.1 Dos crimes praticados por particulares

³⁷ HARADA, Kiyoshi. **Crimes Tributários**: extinção da punibilidade. [on line] Disponível em: <<http://www.fiscosoft.com.br>>.

_____. Direito Financeiro e Tributário. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

O Capítulo Primeiro da Seção “I” da Lei n. 8.137/90 trata dos crimes praticados por particulares contra a Ordem Tributária, sendo este um dos objetos desse estudo. O 1º artigo da referida lei assim dispõe: “Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório...”. Passando, assim, a enumerar nos incisos deste artigo, as condutas descritivas do tipo, quais sejam:

- 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.

O inciso “I” do artigo em estudo destaca a seguinte conduta: “omitir informação ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias”. É de se notar que o crime se configura quando o sujeito passivo omite declaração que deveria fazer nos livros fiscais obrigatórios, talonários de notas fiscais, documentos de entrada e saída de mercadorias, dentre outros, ou então as declara falsamente (SABBAG, 2002)³⁸. Outro exemplo, ligado ao Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF), seria a omissão de rendimentos ou de ganhos patrimoniais na declaração anual do Imposto de Renda com o objetivo de diminuir a base de cálculo e, por consequência, o tributo a ser pago.

Assim, os Tribunais tem decidido:

HABEAS CORPUS. PROCESSUAL PENAL. **CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA**, FALSIDADE IDEOLÓGICA, FORMAÇÃO DE QUADRILHA. ALEGAÇÃO DE NULIDADE DO PROCESSO-CRIME ANTE O NÃO-EXAURIMENTO DA ESFERA ADMINISTRATIVA. PLEITO NÃO SUSCITADO E, TAMPOUCO, APRECIADO PELO TRIBUNAL A QUO. IMPOSSIBILIDADE DE EXAME. SUPRESSÃO DE INSTÂNCIA. PRISÃO PREVENTIVA DO PACIENTE SATISFATORIAMENTE FUNDAMENTADA NA GARANTIA DA **ORDEM PÚBLICA** E DA **ORDEM ECONÔMICA**. RÉU QUE INTEGRAVA A LIDERANÇA DA ORGANIZAÇÃO CRIMINOSA. MAGNITUDE DA LESÃO AO ERÁRIO QUE EXIGE PRONTA ATUAÇÃO

³⁸ SABBAG, Eduardo de Moraes. *Direito Tributário*. São Paulo: Premier, 2002. p. 68.

DO PODER JUDICIÁRIO. PRECEDENTES DO STJ. 1. Observa-se da acurada leitura do acórdão impugnado que a alegada nulidade do processo-crime ante o não-exaurimento da esfera administrativa, não foi examinada pelo Tribunal de origem. Em sendo assim, não pode este Tribunal Superior conhecer de tal pedido, sob pena de incorrer em supressão de instância, porquanto a competência originária desta Corte restringe-se, tão-somente, às hipóteses do art. 105, inciso I, da Constituição Federal. 2. O Paciente é acusado de coordenar um grupo criminoso extremamente organizado para, inibindo a fiscalização fazendária, cometer inúmeros crimes contra a ordem tributária, cujo prejuízo ao erário público chega a 4.000.000,00 (quatro milhões de reais), ressaltando-se, inclusive, que ele responde a inúmeros procedimentos e processos criminais em decorrência de delitos semelhantes. 3. O decreto de prisão preventiva foi satisfatoriamente motivado ao salientar a necessidade da segregação do acusado para se preservar a ordem pública e econômica, evitando, assim, a reiteração e a continuidade da atividade ilícita. 4. Ao contrário do que afirma o Impetrante, não se trata de argumentação abstrata e sem vinculação com os elementos dos autos, vez que se demonstrou no decreto prisional os pressupostos e motivos autorizadores da medida, elencados no art. 312 do Código de Processo Penal, com a devida indicação dos fatos concretos justificadores de sua imposição, nos termos do art. 93, inciso IX, da Constituição Federal. 5. A magnitude da quantia sonegada e desviada pela quadrilha, da qual o Paciente é o mentor, revela a periculosidade da organização criminosa, impondo ao Poder Judiciário pronta atuação, para a cessação do prejuízo público. 6. Precedentes do Superior Tribunal de Justiça. 7. Ordem parcialmente conhecida e, nessa parte, denegada. (STJ, HC 74699 / RS ; HABEAS CORPUS 2007/0008977-9, Ministra LAURITA VAZ (1120), T5 - QUINTA TURMA, 28/06/2007, DJ 13.08.2007 p. 398)

Porém, quando o contribuinte ou responsável omite alguma declaração que seria obrigatória, pode ocorrer o crime omissivo, neste caso, não deve se falar em mera tentativa, pois a própria conduta omissiva do contribuinte é a caracterização do crime.

Importante mencionar que nas duas condutas apresentadas acima, o dolo é específico, onde o agente espera algo, tem um fim almejado, ou seja, a vontade de praticar tal fato e produzir um determinado fim especial, no caso, o pagamento a menor das suas obrigações tributárias.

De acordo com o Jurista Antônio Corrêa³⁹, o objetivo do legislativo ao elaborar esta lei, que criminaliza tal conduta, teve como finalidade:

[...] criar mecanismo que iniba o sujeito passivo de obrigação tributária ou seus auxiliares e colaboradores quanto à prática de evasão fiscal, maléfica para o Estado e para a sociedade como um todo, considerando que a finalidade da arrecadação é precipuamente fazer funcionar e sustentar a

³⁹ CORRÊA, Antônio. *Crimes Contra a Ordem Tributária*: comentários à lei 8.137, de 27-12-1990. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1996. p. 91.

máquina estatal no preenchimento de suas funções de praticar o bem público para beneficiar a todos os cidadãos indistintamente.(1996, p. 91).

Desta forma, com a criminalização destes atos, o legislador tenta evitar que a Fazenda Pública seja fraudada, dando força ao exercício de sua missão, a de órgão arrecadador de tributos. Esta norma também tem o objetivo de diminuir a sensação de impunidade para as pessoas que praticam crimes contra o poder público.

Com relação à conduta tipificada no inciso II, artigo 1º da lei nº 8.137/90, assim destacaram os autores José C. Borges e Maria L. Américo dos Reis (1999)⁴⁰ “consiste em fraudar a fiscalização tributária, mediante a inserção de elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documentos exigidos pela lei fiscal”.

Da mesma forma como ocorre no inciso I, artigo 1º da lei nº 8.137/90, destacam-se, também, duas condutas. A primeira ocorre quando o sujeito passivo da obrigação tributária “O.T” (sujeito ativo do crime) insere em documentos fiscais ou livros contábeis (os exigidos por lei) elementos incorretos ou inexatos, tentando induzir o Fisco a erro (exemplo ligado ao Imposto de Renda: compra de imóvel declarando valor de transação abaixo do realmente pago). Por outro lado, tem-se uma conduta omissiva, que caracteriza a modalidade de crime omissivo. Esta conduta aparece na segunda parte do inciso, onde o agente omite informações acerca de suas operações, ou seja, deixa de registrar as próprias operações nas declarações, documentos ou livros fiscais exigidos por lei.

Destaca-se que nas duas situações, deve-se levar em consideração a real intenção do agente, qual seja, a "redução" ou "supressão" do tributo. Pois se faz necessária a caracterização do dolo (vontade) sendo este específico.

Neste sentido, a jurisprudência afirma:

CRIMINAL. RMS. AÇÃO PENAL. **CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA**, LAVAGEM DE DINHEIRO, EVASÃO DE DIVISAS E FORMAÇÃO DE QUADRILHA. PEDIDO DE VISTA DOS AUTOS FORA DO CARTÓRIO NEGADO. NÃO CONFIGURAÇÃO DE DIREITO LÍQUIDO E CERTO. PREPONDERÂNCIA DO INTERESSE PÚBLICO SOBRE O

⁴⁰ BORGES, José Cassiano; REIS, Maria Lúcia Américo dos. **Crimes Contra a Ordem Tributária: Pareceres**. 1. ed. Rio de Janeiro: Forense. 1998. p. 124.

PRIVADO. RECURSO DESPROVIDO. I. O direito do advogado de acesso aos autos não é absoluto, pois, nos termos do Estatuto da **Ordem** dos Advogados do Brasil, o magistrado pode, de forma fundamentada, negar o pedido de vista fora do cartório, quando entender existir circunstância relevante que justifique a permanência dos autos no cartório. II. Hipótese em que foi indeferida a vista do processo fora de cartório de forma devidamente justificada, tendo o magistrado explicitado às razões pelas quais entendia inconveniente a retirada do processo do cartório, merecendo destaque a questão da pluralidade de réus e patronos e a possibilidade de atraso na tramitação do feito. III. Inexistência de prejuízo à defesa dos recorrentes, a ser amparada pela via do mandamus, eis que foi assegurada aos advogados a vista em cartório, bem como a requisição de cópias integrais do processo à serventia. IV. Ilegalidade que não se verifica, especialmente em se tratando de ação criminal vultosa, na qual deve prevalecer a supremacia do interesse público sobre o interesse privado. V. Recurso desprovido.(RMS 20100 / SC ; RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA 2005/0087157-8, Ministro GILSON DIPP (1111), T5 - QUINTA TURMA, 22/05/2007, DJ 29.06.2007 p. 666)

CRIMINAL. RMS. AÇÃO PENAL. **CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA**, LAVAGEM DE DINHEIRO, EVASÃO DE DIVISAS E FORMAÇÃO DE QUADRILHA. PEDIDO DE VISTA DOS AUTOS FORA DO CARTÓRIO NEGADO. NÃO CONFIGURAÇÃO DE DIREITO LÍQUIDO E CERTO. PREPONDERÂNCIA DO INTERESSE PÚBLICO SOBRE O PRIVADO. RECURSO DESPROVIDO. I. O direito do advogado de acesso aos autos não é absoluto, pois, nos termos do Estatuto da **Ordem** dos Advogados do Brasil, o magistrado pode, de forma fundamentada, negar o pedido de vista fora do cartório, quando entender existir circunstância relevante que justifique a permanência dos autos no cartório. II. Hipótese em que foi indeferida a vista do processo fora de cartório de forma devidamente justificada, tendo o magistrado explicitado às razões pelas quais entendia inconveniente a retirada do processo do cartório, merecendo destaque a questão da pluralidade de réus e patronos e a possibilidade de atraso na tramitação do feito. III. Inexistência de prejuízo à defesa dos recorrentes, a ser amparada pela via do mandamus, eis que foi assegurada aos advogados a vista em cartório, bem como a requisição de cópias integrais do processo à serventia. IV. Ilegalidade que não se verifica, especialmente em se tratando de ação criminal vultosa, na qual deve prevalecer a supremacia do interesse público sobre o interesse privado. V. Recurso desprovido.(RMS 20100 / SC ; RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA 2005/0087157-8, Ministro GILSON DIPP (1111), T5 - QUINTA TURMA, 22/05/2007, DJ 29.06.2007 p. 666)

Reza o inciso III, artigo 1º da lei nº 8.137/90: “falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável”. A vontade livre e consciente do agente mais uma vez se faz presente, especializando o dolo.

Ocorre esta infração quando o sujeito ativo da conduta criminosa fraudula (falsifica) documento, cometendo uma "falsa ideologia" inserindo dados que efetivamente não existem, não fazendo parte da realidade nos documentos exigidos pelas Autoridades Fiscais. Pode ocorrer, ainda, uma segunda conduta, conduta esta

que se configura quando o sujeito passivo da obrigação tributária altera um documento. No entanto, o documento não é falso, ele existe. O que é falsa é a informação contida neste documento, esta ação tem um único propósito, o de iludir as exigências da Fazenda Pública, seja ela Federal ou Estadual.

O inciso IV, artigo 1º da lei nº 8.137/90 destaca diversas condutas tipificadoras, quais sejam: "elaborar, distribuir, fornecer, emitir, ou utilizar documento falso ou inexato". Ponderam os autores José C. Borges e Maria L. Américo dos Reis⁴¹ que o dispositivo acima citado tem o objetivo de:

[...] inibir o comércio ilegal de documentos, conhecido vulgarmente por venda de notas frias, altamente prejudicial à atuação da Fiscalização Fazendária e à arrecadação tributária, uma vez que a proliferação desses documentos impossibilita, mesmo com o uso da informática, o cruzamento de informações pela Fiscalização, facilitando, assim, a evasão fiscal"(REIS e BORGES, 1999, p. 48).

Aqui será analisado, separadamente, cada elemento das condutas acima mencionadas. A primeira conduta diz respeito à "elaboração" de documentos falsos. O agente fabrica ou manda fabricar, por exemplo, Notas Fiscais não autorizadas pela Fazenda Pública. Destaca-se que apenas a fabricação não configura crime, visto que se o documento não for utilizado, não há que se falar em fraude fiscal. Sem a supressão ou a redução não há de se falar em crime contra a ordem tributária, pois, para caracterização do crime, exige-se uma ação definitiva do sonegador, sendo materializada pela "redução" ou "supressão" do tributo.

Segunda conduta seria o ato de "distribuir". Assemelha-se muito à anterior, porém, com a diferença básica que nesta o emitente dos documentos fiscais são empresas autorizadas a emitir tais documentos, enquanto que, no inciso anterior, as empresas emitentes não têm autorização para a confecção de tais documentos fiscais. Destaca-se, ainda, que os colaboradores das empresas que falsificam os documentos fiscais também são autores do delito pouco importando que se descubra ou não seu criador.

⁴¹ BORGES, José Cassiano; REIS, Maria Lúcia Américo dos. **Crimes Contra a Ordem Tributária: Pareceres**. 1. ed. Rio de Janeiro: Forense. 1998. p.48.

Terceira conduta seria o ato de "fornecer" falsos documentos. Neste caso, há uma situação mais complexa por parte do autor, visto que para o fornecimento de documentos considerados falsos o agente deve constituir uma empresa fictícia, utilizando-se até de documentos pessoais falsificados. Resultado desta fraude é que a empresa geralmente é registrada no órgão competente, sendo autorizada a emitir documentos aparentemente verdadeiros, mas que na realidade, são falsos (por exemplo: talonários de notas fiscais, recibos médicos), fornecendo-os às pessoas que tenham o interesse em fraudar o Fisco.

Quarta conduta seria o ato de "emitir" documentos falsos. Esta conduta é diretamente ligada à conduta descrita no parágrafo anterior, pois para fornecer falsos documentos, tais empresas precisam emití-los.

A última conduta do inciso IV se consubstancia pela "utilização". Agentes utilizam-se de nomes ou documentos inexistentes para a criação de uma empresa, sendo esta deferida e regularizada pelos órgãos governamentais competentes. As condutas descritas neste inciso são bilaterais, visto que quem elabora ou fabrica os documentos inexatos ou mesmo falsos nem sempre os utilizará, passando os para um outro, que realizará a fraude em desfavor da Fazenda Pública.

A conduta destacada no inciso V, último do artigo 1º, enfoca o ato de: "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". Esta conduta delitiva se configura quando o sujeito age com vontade específica de fazer ou deixar de fazer algo (surgindo, novamente, o dolo específico) com o objetivo de "reduzir" ou "suprimir" o tributo devido ao Fisco e, conseqüentemente, a toda sociedade (exemplos: consulta médica sem recibo caracterizando possível "fraude ao Imposto de Renda").

O sujeito pode cometer duas condutas no crime acima apresentado: uma é a comissiva, que o documento é sim apresentado, porém, não observando a legislação específica. Outra conduta é a omissiva, onde o agente, no ato da venda, nega-se a fornecer os documentos oficiais exigidos pelo Fisco.

Observa-se que os crimes destacados acima são crimes de natureza material ou de dano, onde é necessário ocorrer um resultado efetivo, resultado este

caracterizado pela diminuição ou mesmo o não pagamento de tributo devido, causando, conseqüentemente, algum prejuízo ao Fisco.

Findado o artigo 1º da Lei objeto de estudo deste capítulo, cita-se aqui o artigo 2º da lei em questão:

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.

Destaca-se que no artigo 2º da Lei n. 8.137/90, os crimes também são praticados por particulares em desfavor à Legislação Tributária. O legislador, neste caso, utilizando-se da técnica de equiparação, relacionou os crimes do artigo referido aos elencados no artigo 1º da lei objeto de análise.

O inciso I será apresentado no final deste capítulo, por estar intimamente ligado ao tributo objeto deste estudo, o Imposto de Renda Pessoa Física.

Deixando de recolher o valor das contribuições sociais ou de outros tributos no prazo legal previsto em lei, a pessoa física ou jurídica comete a conduta típica descrita no inciso II do artigo 2º da Lei n. 8.137/90.

O fato de a pessoa física ou jurídica responsável pela retenção e recolhimento do tributo não repassa-los aos cofres públicos, gera o crime de apropriação indébita, pois o responsável legal não pode se apropriar de forma indevida do que não é seu, mas sim do Poder Público. Importante destacar que nesse momento, surge a figura dos responsáveis pelo recolhimento dos tributos, considerados contribuintes indiretos.

O crime de apropriação indébita específico à matéria tributária ganhou dispositivo acrescido pela Lei n. 9.983/2000. Trata-se do art. 168-A do Código Penal. O responsável legal pelo recolhimento do tributo movimentava valores retidos, descontados ou deduzidos dos contribuintes, figurando como depositário da Fazenda Pública. Daí a justificativa da imputação do crime a este, pois poderá deixar de recolher tais tributos para o Fisco, causando prejuízo para o Poder Público, sendo por sua vez, situação relevante para a caracterização do crime a condição de responsável.

O inciso III apresenta três condutas típicas: "pagar, receber ou exigir". Quando se pune a pessoa física ou jurídica pela prática de pagar, receber ou exigir para si ou para contribuintes beneficiários, qualquer percentagem ou valor sobre a parcela deduzida ou dedutível de tributo como incentivo fiscal. Esta lei tem como objetivo impedir o comércio de incentivos fiscais, pois estes incentivos foram concebidos para serem aplicados na própria empresa, aumentando seu capital e, por consequência, melhorando sua capacidade produtiva ou mesmo pela Pessoa Física, como forma de algum tipo de compensação, um exemplo seria a isenção do imposto de renda para pessoas que sofrem ou sofreram doenças graves⁴².

Os autores Maria L. Américo dos Reis e José C. Borges (apud. CORRÊA 1996)⁴³ destacam em sua obra o momento em que ocorre a consumação das três condutas acima apresentadas:

No primeiro caso, ou seja, na exigência de porcentagem sobre a parcela dedutível, o momento ativo do delito só poderá ser aquele em que ocorre não só a solicitação, mas também a efetiva ação de lançamento a favor da empresa beneficiária do valor deduzido, pois, sem essa simultaneidade, seria um delito impossível de ter ocorrido.

No segundo caso, que importa em pagar para o contribuinte qualquer percentagem sobre a parcela dedutível, o momento consumativo se dará com a transferência de vantagem financeira, decorrente de incentivo, para o contribuinte.

No terceiro caso, que importa em receber importância sobre a parcela dedutível, o crime pressupõe o encontro de duas vontades, pois se há quem recebe, há também quem paga percentagem sobre a parcela dedutível. Por conseguinte, tanto quem pagou como quem recebeu coloca-se na condição de sujeito ativo do delito. O momento consumativo ocorre com o

42

<http://www.receita.fazenda.gov.br/TextConcat/Default.asp?Pos=1&Div=PessoaFisica/IRPF/2002/Orientacoes/ManualCompleto/DoencasGraves/>

⁴³ CORRÊA, Antônio. *Crimes Contra a Ordem Tributária: comentários à lei 8.137, de 27-12-1990*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1996.

recebimento para si ou para outrem.

“Constitui crime da mesma natureza: [...] IV - deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento”. Quando o sujeito deixa de aplicar o incentivo fiscal ou as parcelas de imposto, caracteriza-se o crime omissivo, visto que há uma omissão por parte do agente. Porém destaca-se que a modalidade deste delito passa a ser comissiva caso o agente, após ter recebido o incentivo, o desvia da sua principal finalidade (finalidade a que deveria ser aplicado).

Assim dispõe o último inciso do artigo 2º, da lei 8.137/90: “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”.

Com os programas de processamento de dados tornou-se mais fácil a contabilização (escrituração) informal, os famosos “caixas dois”, onde o indivíduo manipula o programa gerando uma contabilidade formal e uma contabilidade paralela. Este inciso faz com que haja responsabilidade criminal do sujeito passivo do imposto, bem como a terceiros que estão servindo a prática desse comportamento.

Importante destacar que o indivíduo que faz propaganda do programa indevido divulgando-o, responde também pelo crime, mesmo que ele não seja o responsável pelo pagamento da obrigação tributária. Neste caso, consuma-se o crime de mera conduta, onde, mesmo que seja apenas a propaganda do programa indevido, este fato já é elemento tipificador do crime.

Todos os incisos acima mencionados guardam relação com o tributo objeto deste estudo, porém, em particular, o Inciso I deste artigo se caracteriza por estar intimamente ligado ao tributo em questão, o Imposto de Renda Pessoa Física: “fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre renda, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributos”.

Nesse sentido, segue o entendimento dos Tribunais brasileiros:

Crimes contra a ordem tributária (Lei nº. 8.137/90). Crédito tributário (exigência). Esfera administrativa (Lei nº. 9.430/96). Condição objetiva de punibilidade (inexistência). Nulidade (absoluta). 1. A propósito da natureza e do conteúdo da norma inscrita no art. 83 da Lei nº. 9.430/96, o prevalente entendimento é o de que a condição ali existente é condição objetiva de punibilidade. 2. Conseqüentemente, a ação penal pressupõe haja decisão final sobre a exigência do crédito tributário correspondente. 3. Notícia não há, no caso, de decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário. 4. Quando de caráter absoluto, a nulidade não preclui nem é considerada sanada; pode ser argüida em qualquer tempo, mesmo após a sentença condenatória recorrível. 5. Habeas corpus concedido a fim de se extinguir a ação penal, ressalvada a sua renovação se e quando apropriada (STJ, HC 39706 / RJ ; HABEAS CORPUS 2004/0164578-1, Ministro NILSON NAVES (361), T6 - SEXTA TURMA, 07/11/2006, DJ 05.03.2007 p. 319).

O que acontece nesse crime é a declaração incorreta ou possível omissão de bens patrimoniais que o contribuinte efetivamente possui. A questão, neste caso, é que o particular declara o Fato Gerador que origina o tributo, ou seja, o fato que cria uma obrigação de sua parte perante o Fisco. O contribuinte, inclusive, recolhe o tributo de forma voluntária, no entanto, o fato gerador da obrigação tributária está declarado de forma incorreta ou imprecisa (falsificação ou omissão), pois nem sempre a Fazenda Pública fiscalizará se o montante recolhido está de acordo com a verdadeira situação patrimonial que o contribuinte possui.

Observa-se que os crimes descritos no artigo 2º, da lei 8.137/90 são de mera conduta, crimes formais em que ocorre a sua consumação não sendo necessário o efetivo resultado.

Ainda é importante destacar que quando fala em supressão ou redução de tributo ou de contribuição social, comparando as duas formas delitivas, observa-se que a supressão é uma conduta mais grave por parte do agente, visto que na supressão o agente busca o não pagamento total do que lhe é devido; já quando ocorre a redução do tributo, o contribuinte tem o propósito de diminuir o valor a ser pago. Independentemente de qual das situações pratique, em sendo considerada a conduta dolosa, as duas formam a figura delitiva.

CONCLUSÃO

O imposto de renda foi concebido para custear guerras e hoje é uma das maiores fontes de receita de políticas públicas. Além de uma forma de captação de recursos para financiamento dos encargos do governo federal, este tributo foi criado para apresentar uma característica básica, a de importante instrumento de redistribuição de renda e de política econômica. Com o passar dos anos sua regulação ganhou status constitucional, sendo, dentre os tributos, o que, em tese, mais deveria se aproximar de uma efetiva justiça fiscal.

Porém, mesmo a Constituição de 1988 tendo instituído que Imposto de Renda tem a finalidade principal de redistribuidor da renda e, conseqüentemente de justiça fiscal, a legislação tributária não tem conseguido atingir esse objetivo, uma vez que as alíquotas pouco diversificadas e as faixas de tributação muito baixas e próximas prejudicam principalmente as classes menos abastadas custeando os cofres públicos de maneira mais onerosa do que aqueles que realmente tem condições de contribuir de maneira mais proporcional aos seus rendimentos.

Uma das soluções, sem embargos, seria a adoção de uma faixa mais extensa de isenção e um número maior de alíquotas como acontece em outros países, nos quais podemos verificar uma alíquota variante entre 5% e 55%. Nestes países a classe média tem uma tributação de aproximadamente 10% dos seus rendimentos, enquanto as maiores fortunas é que suportam as cargas tributárias mais significativas (CARAZZA, 2004)⁴⁴.

Desta forma evidencia-se que a legislação tributária ainda não conseguiu atingir o objetivo da redistribuição de renda e da justiça fiscal por meio do imposto sobre a renda, uma vez que sem uma real progressividade das alíquotas a serem adotadas aos contribuintes, o que deveria ser um meio de redistribuição igualitária de rendas apenas acentua a crise de desigualdades sofrida pela sociedade. Desta forma, sem a devida adoção, por parte do legislador tributário, da progressividade

⁴⁴ CARAZZA, Antonio Roque. *Curso de Direito Tributário Constitucional*. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 109-110.

das alíquotas, de fato, fica impossível o respeito ao princípio da capacidade contributiva.

Ainda é importante destacar que diversos são os problemas relacionados à tributação no Brasil. Desta forma, não se pode deixar de abordar, nesta conclusão, fatores como a carga tributária, o gasto público e a complexidade do nosso sistema. Nesse sentido, tratando-se a princípio da carga tributária, concluiu-se que, mesmo havendo polêmica, a carga tributária é sim elevada, mas nesse momento é necessária.

É um direito ser contra a carga tributária, porém, se em 1988 concordamos com a Constituição Federal, entendemos que são direitos básicos de todos os cidadãos a previdência, a moradia, a educação, a saúde, etc. E, nesse sentido, o Estado brasileiro tem o dever de garantir estes direitos mínimos e a forma de garanti-los e financia-los é por meio dos tributos, obrigatórios e sem opção de escolha, pois esta escolha foi feita no momento em que o constituinte inseriu estes direitos e deveres como universais no Brasil.

Opinião quase que unânime entre os principais jornais brasileiros e em setores importantes das classes média e alta é que pagar menos impostos é sempre melhor que pagar mais impostos e que, no Brasil, a saúde, a educação e outros serviços públicos essenciais e não essenciais são de baixa qualidade.

Afirma-se, ainda, ser uma grande injustiça pagar tamanho imposto e ainda ter que pagar por outros serviços públicos, tais como saúde e educação. No entanto, aqui neste trabalho faz-se uma outra pergunta mais profunda: tendo em vista a atual situação do Brasil e de de seus cidadãos, para quem uma carga tributária menor seria melhor?

O fato é que pagar menos impostos não melhoraria a situação hoje apresentada no Brasil. Não teríamos a educação ou a saúde melhorada cortando os recursos. Não teríamos um Brasil melhor, para a grande maioria dos brasileiros, sem o Sistema Único de Saúde - SUS ou sem a obrigatoriedade do ensino público. Tampouco, teríamos menos miséria ou menos pobreza se interrompêssemos o financiamento a previdência pública brasileira, retirando de sua lista milhões de

beneficiários brasileiros que trabalharam anos e hoje têm, como única fonte de sustento, sua aposentadoria.

Precisamos avançar e fazer as perguntas que realmente interessam ao Brasil: para o tipo de sociedade que a queremos e a Constituição prevê, qual o montante de recursos públicos são necessários?

Ao invés de se atacar a carga tributária paga no país com o objetivo de reduzi-la a qualquer custo, o foco deveria ser em como esse montante é gasto (qualidade do gasto público).

Isso nos levaria a inserir na agenda de nosso país questões como a eficiência do Estado brasileiro. Trata-se de um item da mais alta relevância, sobre tudo para os cidadãos que visam uma sociedade em que os direitos à previdência, moradia, saúde, educação, dentre outros, devam ser acessíveis a todos. Porém, para garantia destes direitos, sabe-se que a demanda de recursos deve ser condizente com o tamanho dos desafios aqui apresentados.

Ao se falar em eficiência do estado, não se pode deixar de apontar temas da mais alta relevância como a simplificação e modernização do sistema tributário nacional (hoje são mais de 80 tributos, com normas mudando a todo momento, dificultando o contribuinte e a fiscalização), o combate à corrupção, a análise e a otimização dos gastos públicos e o combate à sonegação fiscal.

Com relação à sonegação fiscal, podemos concluir que são várias as causas desde a dificuldade financeira, revolta causada pela atual injustiça social apresentada em nosso país, falta de penalidades mais efetivas, uma fiscalização mais eficaz que faça o contribuinte temer o risco e, até mesmo, problemas de caráter. Porém, não se pode deixar de considerar duas das principais causas apontadas no título 5º, subtítulo 5.2 desta monografia, que é o grau de desenvolvimento e educação do país.

Solucionar os problemas relacionados à sonegação fiscal é tarefa complicada, pois existe uma dificuldade de se mensurar e identificar os índices de prejuízos que são atingidos com a sonegação. Mas esta pode vir a ser bastante abrandada através da adoção de algumas políticas, tais como: criação de mais alíquotas para o imposto

de renda e outros tributos diminuindo, assim a carga tributária para os mais necessitados e aumentando a carga para os contribuintes mais abastados, a mobilização do poder legislativo para simplificação e modernização do Sistema Tributário Nacional; uma efetiva modernização da fiscalização fazendária com a valorização de seus servidores para assim promoverem uma fiscalização adequada, reduzindo a sonegação fiscal e o aumentando do cumprimento espontâneo das obrigações tributárias pelo contribuinte, além da promoção de novos métodos de cruzamento de dados capazes de identificar novas metodologias de fraude fiscal.

Além destas medidas, não se pode deixar de mencionar que para um combate eficaz da sonegação fiscal, faz-se necessário uma legislação capaz de assegurar ampla autonomia à fiscalização fazendária, bem como a instituição de penalidades realmente eficazes e capazes de intimidar o contribuinte sonegador.

Porém, com relação às penalidades tributárias como hoje se apresentam em nosso ordenamento jurídico, de acordo com o título 6º desta monografia, concluiu-se que o crime contra a ordem tributária pode ser realizado tanto por particulares, como por servidores públicos, e se configuram com a redução ou mesmo a supressão dos tributos.

Os crimes contra a ordem tributária, destacados no artigo 1º da Lei 8.137/90, os quais são praticados por particulares, são crimes de natureza material, vale mencionar, de dano ou de resultado, pois estes necessitam, para sua configuração, da efetiva ocorrência de prejuízo (dano) à Fazenda Pública. Com relação às condutas destacadas no artigo 2º da Lei acima especificada, esta equipara-se às do artigo anterior, no entanto, são consideradas crimes formais, em que não há a necessidade de resultado para a configuração da conduta típica.

O dolo, que deve estar presente em todas as condutas, tem que ser "específico", sendo este elemento essencial do tipo, visto que o agente tem exclusivamente a intenção de fraudar a Fisco, seja reduzindo ou mesmo suprimindo o valor a ser pago a título de tributo, não sendo, assim, aceitável a modalidade culposa.

Ainda de acordo com o título 6º desta monografia, para que seja imposta à sanção penal ao agente, necessário se faz o total exaurimento da via administrativa,

a fim de que se evite a ocorrência de conflito de decisões, pois este poderia ser considerado culpado numa das vias (judicial) e inocente na outra (administrativa).

Finalizando a parte relacionada aos crimes tributários como hoje são dispostos, salienta-se que a Lei 10.684/2003 possibilitou a extinção da punibilidade do contribuinte, mesmo após o recebimento da denúncia em processo crime, haja vista tratar-se de lei mais benéfica, portanto, retroativa, sendo este entendimento adotado também pela Suprema Corte.

Diante do exposto em todo este trabalho, concluiu-se, especificamente em relação ao imposto de renda pessoa física, que é preciso garantir melhor distribuição da carga tributária entre seus contribuintes, incluindo a ampliação da tributação da renda e do patrimônio pessoais no Brasil.

Por fim, resta destacar que são muitos os desafios que se apresentam, e estes desafios passam pela melhora do gasto público, um processo de educação fiscal para toda a população, a simplificação e a modernização do sistema tributário nacional, um vigoroso combate à sonegação fiscal com o aprimoramento das administrações tributárias e o aumento e efetiva aplicação das penas relacionadas aos crimes contra a ordem tributária.

Com a aplicação destas medidas, sem dúvida as próximas gerações brasileiras se beneficiariam com uma população mais homogeneia, sem grandes disparidades, todos com acesso aos direitos fundamentais básicos previstos na constituição e, conseqüentemente, com mais chances de construir um futuro próspero. Desta forma, deixaríamos de ser considerados apenas como um país de economia forte, mas também, seríamos considerados como um país com índice de desenvolvimento humano – IDH elevado e assim, com a economia forte e o índice de desenvolvimento humano elevado, estaríamos inseridos no distinto grupo dos países desenvolvidos. País rico é país sem pobreza.

REFERÊNCIAS

- ANDRADE, F. E. O. ***Direito penal tributário. Crimes contra a ordem tributária e contra a previdência social.*** 2ª ed. São Paulo: Atlas, 1997.
- ANDRADE, Daniel Carvalho Monteiro de. ***Impostos sobre a renda e proventos de qualquer natureza.*** Jus Navigandi, Teresina, ano 2, n. 23, jan. 1998. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=1366>>.
- ASSIS, Leonardo Pereira de. ***O imposto sobre a renda e a extrafiscalidade.*** Datavenia. Disponível em: <http://www.datavenia.net/artigos/Direito_Tributario/leonard.html>
- BORGES, José Cassiano; REIS, Maria Lúcia Américo dos. ***Crimes Contra a Ordem Tributária.*** Pareceres. 1. ed. Rio de Janeiro: Forense. 1998.
- BORGES, Antônio de Moura. Formas de minimização do encargo tributário nas operações internacionais e planejamento tributário internacional. ***Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT***, Belo Horizonte, v. 3, n. 13, p. 27-40, jan./fev. 2005.
- BRASIL. Constituição (1988). ***Constituição da República Federativa do Brasil:*** promulgada em 5 de outubro de 1988: atualizada até a Emenda Constitucional número 45, de 8 de dezembro de 2004. 7. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005.
- BRASIL. ***Lei nº 8.137, de 12 de outubro de 1990.*** Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, 28 de dezembro de 1990, p. 25534. Disponível em: <<https://www.planalto.gov.br/>>.
- CARAZZA, Antonio Roque. ***Curso de Direito Tributário Constitucional.*** 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.
- CASTRO, A. A. ***Uma Esclarecedora Viagem pelos Números da Receita e da Despesa da União.*** Disponível em: <http://www.aldemario.adv.br/numeros.htm>.
- CORRÊA, Antônio. ***Crimes Contra a Ordem Tributária: comentários à lei 8.137, de 27-12-1990.*** 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1996.
- FERREIRA, V.H. R. A. F. ***Caso de polícia? Combate à sonegação só terá êxito com mudança do modelo.*** Disponível em: <http://conjur.estadao.com.br/static/text/36761,1>. Revista ***Consultor Jurídico***, 2 de agosto de 2005.
- FERREIRA, Roberto dos Santos. ***Crimes contra a ordem tributária.*** São Paulo: Malheiros Editores, 1996

GONÇALVES, José Artur Lima. Planejamento tributário internacional. In: **CONGRESSO INTERNACIONAL DE DIREITO TRIBUTÁRIO**. Justiça tributária: direitos do fisco e garantias dos contribuintes nos atos da administração e no processo tributário. São Paulo: Max Limonad, 1998. p. 415-432.

GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **Globalização, neoliberalismo e direito no Brasil**. Londrina: Humanidades, 2004.

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento fiscal e interpretação da lei tributária**. São Paulo: Dialética, 1998.

HARADA, Kiyoshi. **Crimes Tributários: extinção da punibilidade**. [on line] Disponível em: <<http://www.fiscosoft.com.br>>.
_____. Direito Financeiro e Tributário. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

HUCK, Hermes. Marcelo; LEITE, Fernanda Pereira. **A elisão tributária internacional e a recente legislação brasileira**. In: CONGRESSO INTERNACIONAL DE DIREITO TRIBUTÁRIO - Justiça tributária: direitos do fisco e garantias dos contribuintes nos atos da administração e no processo tributário. São Paulo: Max Limonad, 1998. p. 255-270.

JESUS. Damásio E. de. **Direito Penal: Parte Geral**. 26. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva. 2003, vol. 1.

LONGO, José Henrique. **Planejamento tributário gerenciamento de impostos**. In: CONGRESSO INTERNACIONAL DE DIREITO TRIBUTÁRIO. Justiça tributária: direitos do fisco e garantias dos contribuintes nos atos da administração e no processo tributário. São Paulo: Max Limonad, 1998. p. 499-512.

MACHADO. Hugo de Brito. **Crimes Contra a Ordem Tributária**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Crimes Contra a Ordem Tributária**. 2. ed. atual. São Paulo: Revista dos Tribunais. Centro de Extensão Universitária, 1996. Pesquisas Tributárias. Nova Série, n. 1.
_____. Curso de Direito Tributário. 26. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2005.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário** - Rio de Janeiro, Forense, 1993.).

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Metodologia do trabalho científico**. 6.ed. SÃO PAULO: Atlas, 2001.

OLESKOVICZ, José. **Imposto de Renda na fonte: responsabilidade da fonte pagadora pelo recolhimento da antecipação e do imposto definitivo que deixar de reter**. Jus Navigandi, Teresina, ano 10, n. 1125, 31 jul. 2006. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=8724>>.

PRADO, Luís Régis. **Curso de Direito Penal Brasileiro: Parte Geral** - arts. 1º a 120. 5. ed. rev. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005.

PRATES, Renato Martins. ***Interpretação Tributária***: e a questão da evasão fiscal. Belo Horizonte: Del Rey, 1992.

POCHMAN, Márcio. Desigualdade e Justiça Tributária. Brasília: IPEA, 15 de maio de 2008, p.3.

SABBAG, Eduardo de Moraes. ***Direito Tributário***. São Paulo: Premier, 2002.

SILVA, Adriano da Nóbrega. ***Os Crimes Fiscais e o Refis: modos para diminuir a evasão fiscal***. Disponível em: <<http://www2.camara.gov.br/publ/cacoos/>>.

VERGARA, Sylvia Constant. ***Projetos e relatórios de pesquisa em administração***. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1998.