

UNIVERSIDADE REGIONAL INTEGRADA DO ALTO URUGUAI E DAS MISSÕES
URI- CAMPUS ERECHIM
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
CURSO DE DIREITO

TACIANA PAULINO JANECKI

**A APLICAÇÃO DE SANÇÕES AOS ILÍCITOS TRIBUTÁRIOS COMO FORMA DE
INIBIR O DESCUMPRIMENTO DAS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS**

ERECHIM

2015

TACIANA PAULINO JANECKI

**A APLICAÇÃO DE SANÇÕES AOS ILÍCITOS TRIBUTÁRIOS COMO FORMA DE
INIBIR O DESCUMPRIMENTO DAS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS**

Monografia Jurídica apresentada ao Curso de Direito, departamento de Ciências Sociais e Aplicadas Da Universidade Regional Integrada do Alto Uruguai e das - Campus de Erechim, para obtenção do título de Bacharel Em Direito.

Orientador: Professor Evandro Luís Dezordi.

ERECHIM

2015

DEDICATÓRIA

Ao meu dedicado esposo, que me incentivou sem medida para que realizasse meus objetivos, me encorajando a encarar os momentos difíceis dessa caminhada.

Com muito carinho dedico também a minha mãe, pela atenção, carinho e contribuição para minha formação.

AGRADECIMENTOS

A Deus por ter me dado força, persistência e muita luz para superar as dificuldades.

A esta Universidade, seu corpo docente, pelos ensinamentos a nós transmitidos, pela dedicação e ética no trabalho desenvolvido.

Ao meu orientador Evandro Luís Dezordi pelo suporte nas orientações, pelas suas correções, paciência e incentivos.

Aos meus pais, pelo amor, incentivo e apoio incondicional.

Ao meu marido Paulo Renato pelo apoio, incentivo e compreensão.

A todos que participaram dessa caminhada contribuindo para a chegada desse momento especial.

RESUMO

A presente monografia tem por objetivo estudar os ilícitos tributários e suas divisões. Ressalta-se para tanto que o sistema jurídico é um conjunto totalizante, que se divide em dois: licitude e a ilicitude. É tarefa do Direito atender as demandas comunitárias apresentando soluções para os mais variados problemas de convívio em sociedade. Para a sonegação fiscal, por exemplo, existe a decisão de se criminalizar algumas condutas ora praticadas pelos contribuintes. Os crimes praticados contra a ordem tributária ora definidos na Lei nº 8.137/90 buscam suprimir a cobrança dos tributos e possuem delimitações especificadas por tal legislação, porém, só serão realmente constituídos através de conduta administrativa na qual se aplique o princípio da legalidade e de defesa. Utilizou-se a pesquisa bibliográfica, a qual possibilitou a abordagem de diversos tópicos referentes ao tema principal do trabalho.

Palavras-chave: Tributários. Direito. Crimes. Sonegação Fiscal.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	7
2 O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO E AS ESPÉCIES DE TRIBUTOS	10
2.1 DIREITO TRIBUTÁRIO	10
2.2 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL.....	11
2.2.1 Tributo	11
2.2.2 Fiscalidade, extrafiscalidade e parafiscalidade	13
2.2.3 Espécies tributárias	15
2.2.3.1 Imposto.....	16
2.2.3.2 Taxa	16
2.2.3.3 Contribuição de melhoria.....	18
2.2.3.4 Empréstimo compulsório	18
2.2.3.5 Contribuições	19
2.4 CLASSIFICAÇÃO DOS TRIBUTOS.....	20
3 OBRIGAÇÃO E CRÉDITO TRIBUTÁRIO	22
3.1 OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA	22
3.2 NASCIMENTO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA E FATO GERADOR.....	24
3.2.1 Nascimento da obrigação tributária	24
3.2.2 Fato gerador	24
3.2.3 Sujeito ativo	26
3.2.4 Sujeito passivo	27
3.2.4.1 Responsabilidade por substituição	29
3.3 CRÉDITO TRIBUTÁRIO.....	31
3.3.1 Significado da expressão	31
3.3.2 Constituição do crédito tributário	32
3.3.3 Extinção	32
3.3.4 Elisão e evasão fiscal	33
4. OS ILÍCITOS TRIBUTÁRIOS E AS SANÇÕES APLICÁVEIS COMO FORMA DE INTIMIDAR O CONTRIBUINTE	35
4.1 INFRAÇÃO TRIBUTÁRIA E INFRAÇÃO PENAL TRIBUTÁRIA.....	35

4.2 CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA	37
4.2.1 Crimes tributários no código penal de 1941	37
4.2.2 Crimes contra a ordem tributária na Lei 8.137/1990.....	37
4.2.2.1 Crimes de sonegação fiscal	37
4.2.2.2 Fraude	39
4.2.2.3 Conluio	40
4.3 A IMPORTÂNCIA DA JURISPRUDÊNCIA NOS ILÍCITOS TRIBUTÁRIOS	41
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	49
REFERÊNCIAS.....	51

1 INTRODUÇÃO

O presente estudo tem como objeto principal o estudo dos ilícitos tributários. Não é novidade os grandes problemas sociais, econômicos e políticos enfrentados no Brasil. Dentre essas crises, encontra-se o crescente déficit orçamentário, que enseja maior necessidade de arrecadação. Por sua vez, à medida que se criam novos tributos, aumenta-se fatalmente a inadimplência e evasão fiscal, problema real que aflige a economia desde os mais remotos tempos e que obriga o fisco a buscar alternativas que minimizem tal problema. Os ilícitos tributários são considerados condutas criminosas, com inclinação à extinção dos tributos. Decorrem da violação da legislação tributária. É um procedimento ilícito, pois viola o ordenamento jurídico causando forte impacto na descapitalização do Estado, influenciando diretamente na vida da população.

A implantação de tributos é uma das formas mais usadas para que o Estado se mantenha e também para que se tenha uma sociedade organizada. Para que o Estado cumpra socialmente sua função, é necessário que este obtenha recursos financeiros taxando suas atividades econômicas. O crime na ordem tributária tem como uma das suas formas a finalidade de burlar a fiscalização e não recolher o tributo devido naquela situação específica. Contudo é preciso estudar proporcional e razoavelmente a condição de princípios que formam o tipo penal. Toda a atitude considerada como sendo ilícita é o que está discordante com a regra jurídica. A infração tributária é decorrente do não cumprimento da legislação que impõe certos atos ao contribuinte, ocorrendo com o pagamento incorreto do tributo. Já a infração tributária e penal irá se efetivar quando o contribuinte burlar a legislação objetivando não pagar a obrigação tributária. A fiscalização fará a verificação do tributo e aplicará a penalidade cabível ao caso concreto.

Como a legislação almeja encontrar a mais importante característica de sua essência, estabelecendo normas e condutas ilícitas as quais contrariam o ordenamento jurídico tributário tornou-se possível observar e caracterizar quais atividades passam a ser formalmente consideradas como ilícitas e como resultado,

possível de se tornar objeto de certas ações e de sofrer aplicação de medidas punitivas pelo Estado com o intento de corrigir uma conduta considerada fora das regras. A legislação tributária nada mais é que, um conjunto de leis e normas que regulam os tributos. Conceito dado pelo Código Tributário nacional (CTN), Lei nº 5.172/66 “Art. 96. A expressão legislação tributária compreende as leis, os tratados e convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versarem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.” Tocante à legislação tributária, evidencia-se a necessidade de se simplificar a cobrança de alguns tributos e regulamentos já existentes.

A pesquisa leva em consideração se a simples classificação de certas práticas comuns a diversos contribuintes como sendo crimes podem ou devem ser consideradas criminosas e se isso pode atingir o objetivo almejado quando da criminalização de certo procedimento, ou seja, a falta deliberada e fraudulenta de pagamento de algum tributo. O propósito superior ou aproximadamente o único da sanção penal pode ser determinado no empenho que o Estado possui de receber o tributo. Livre de outras formalidades esta cobrança se faz necessária diante dos grandes gastos do orçamento. O fisco opera no desenvolvimento de mecanismos que façam cessar a prática da sonegação fiscal, atitude esta caracterizada pela criação de elementos muito eficientes e com enorme capacidade para o cruzamento de informações.

Para melhor evidenciar, pode-se afirmar que o exercício da sonegação fiscal além de criminosa, possui sua conduta tipificada em nossa legislação. É essencial considerar que as vantagens obtidas pelas empresas com a sonegação fiscal não são repassadas aos consumidores, mas sim continuam cobrando do contribuinte o imposto relativo ao produto comercializado. A sonegação, em algumas situações, pode consistir em um processo que permite a existência e a permanência da empresa, especificamente em alguns ramos com carga tributária elevada e grande proporção de informalidade. Cabe ao Estado criar regras que indiquem com clareza e antecipadamente qual parcela do patrimônio privado deverá ser repassada aos seus entes federativos.

O presente trabalho estrutura-se em três capítulos, o primeiro aborda o Sistema Tributário Brasileiro e as espécies de tributos. Em seguida iremos estudar

Obrigação e Crédito Tributário, por fim entraremos no quesito da Criminalização dos ilícitos tributários como forma de intimidar o contribuinte.

2 O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO E AS ESPÉCIES DE TRIBUTOS

2.1 DIREITO TRIBUTÁRIO

O Direito Tributário é o conjunto de leis que regulamenta a arrecadação dos tributos, como taxas, impostos e contribuição de melhoria, da mesma maneira que sua fiscalização. Além disso, é o responsável por regular as relações jurídicas acordadas entre o Estado¹ e o contribuinte, referente à arrecadação dos tributos (MIRANDA, 2009, p. 68).

Ruy Barbosa Nogueira, preceitua:

O Direito tributário continua ordenando segundo os princípios do Estado de Direito e então, em contrapeso à exigência e à coação unilateral do fisco, é posto à disposição do obrigado um processo definitivo, por meio de vários remédios jurisdicionais disciplinados pelo próprio Estado, que outorgam ao obrigado uma tutela jurídica adequada para poder opor-se à exigência que considere injustificada. (NOGUEIRA, 1995, p. 115).

No entendimento de Amílcar de Araújo Falcão:

Em Direito Tributário, autoriza-se o intérprete, quando o contribuinte comete um abuso de forma jurídica..., a desenvolver considerações econômicas para a interpretação da lei tributária e o enquadramento do caso concreto em face do comando resultante não só da literalidade do texto legislativo, mas também do seu espírito da *mens* ou *ratio legis*. (FALCÃO, 2013, p. 44).

¹É uma forma organizacional cujo significado é de natureza política. É uma entidade com poder soberano para governar um povo dentro de uma área territorial delimitada.

Para o autor, neste sentido, é preciso que haja algo fora do normal, desconforme com a norma jurídica estabelecida ante ao propósito almejado.

O Direito Tributário se prende às definições, conteúdo e alcance dos fatos advindos e regidos pelo Direito Privado, também em relação ao ilícito. (OVALLE, 2009, p. 19).

O Direito pode ser dividido em duas vertentes, sendo elas: Direito Público e o Direito Privado. O primeiro compreende as relações do Estado e com o Estado; o segundo normaliza as relações entre as pessoas físicas, instituições particulares e o Estado, ou seja, o Direito Tributário se enquadra no ramo do Direito Público, regulando as relações das pessoas em relação ao Estado.

2.2 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

Vale primeiramente abordar o Sistema Tributário Nacional.

2.2.1 Tributo

Os tributos surgiram no momento em que os homens começaram a formar grupos, constituindo, dessa forma as primeiras sociedades organizadas, que na atualidade são chamadas de Estado. A palavra tributo é derivada do substantivo latino *tributum*. Inicialmente o que era cobrado dividia entre todos do grupo, porém com o passar dos tempos a distribuição era feita apenas para os chefes do grupo, como forma de presente ou homenagens aos líderes pelos trabalhos desenvolvidos à comunidade. Com o surgimento das guerras, os tributos passaram de homenagens a obrigações, tendo os vencidos que entregar seus bens e até mesmo trabalharem como escravos aos vencedores como forma de pagamento de impostos e também como punição pela derrota nas batalhas.

Com a sucessão dos anos os tributos se estenderam a todos, o Estado passou a cobrar de todos os seus dependentes, parte do que produziam, dessa forma além de pagarem pela proteção na guerra, também pagavam ao soberano

uma espécie de aluguel por usarem a terra e por o considerarem um ser divino.

Os gregos foram considerados um dos únicos povos que estabeleceram o tributo com a finalidade única de promover o bem social para o povo.

O Estado precisa concretizar diversas atividades em prol da sociedade ou para seu sustento, carece de recursos para desenvolver tais atividades. Os tributos foram criados para que frente à intervenção no setor privado se gaste dinheiro procurando a satisfação de parte dos recursos necessários para a máquina estatal funcionar, ou seja, para suprir as despesas públicas (MACHADO, 2006, p.46).

O Código Tributário Nacional (CTN) define Tributo da seguinte forma:

Art. 3º Tributo é toda a prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção por ato ilícito, instruída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada (BRASIL, 1996).

Apesar de não haver unanimidade no conceito de tributo, devido vários autores o conceituarem de forma diferente, expressa o mesmo significado, e é muito utilizado. Através dele podemos elucidar as principais características dos tributos. Carvalho (2014, p.18) as define como:

Caráter compulsório da prestação: a obrigação tributária surge independente da vontade do devedor. É uma obrigação, decorrente da lei. Não existe manifestação de vontade por parte daquele que se reveste da condição de obrigado à prestação tributária.

Prestação pecuniária: o tributo deve ser expresso em moeda entregue ao fisco, no ordenamento não há previsão em relação ao tributo *in natura* (entrega de bens ou mercadorias) ou *in labore* (trabalho ou serviços). No entanto, entende-se que ao se firmar que tributo é toda prestação pecuniária, o Código estabelece que seja possível a criação de tributo *in natura*. Trata-se de uma alternativa legal oferecida ao contribuinte para que possa quitar sua obrigação, caso não consiga por meio de dinheiro.

Que não constitua sanção de ilícito: a ocorrência do tributo é oriunda de uma ação lícita do contribuinte. Não se pode confundir a obrigação tributária com sanção

ou penalidade, os atos lícitos que originam o tributo são: auferir renda, circular mercadorias, pagar salários, dentre outros.

Prestação instituída em lei: decorre da legalidade e tipicidade. A instituição de um tributo somente ocorre por lei ou Medida Provisória. Deve exaurir todos os elementos da obrigação tributária como: fato gerador, base de cálculo, penalidade, dentre outros.

Cobrança perante atividade administrativa plenamente vinculada: o Agente do Estado tem o dever de cobrar o tributo quando instituído, respeitando rigorosamente os procedimentos legais. A administração efetua o lançamento.

Torres (2007, p. 124) conceitua tributo:

Tributo é o dever fundamental, consiste em prestação pecuniária, que, limitado pelas liberdades fundamentais, sob a diretiva dos princípios constitucionais da capacidade contributiva, do custo/benefício ou da solidariedade do grupo e com a finalidade principal ou acessória de obtenção de receita para as necessidades públicas ou para atividades protegidas pelo Estado, é exigido de quem tenha realizado o fato descrito em lei elaborada de acordo com a competência específica outorgada pela Constituição. (TORRES, 2007, p. 124).

A Constituição Federal não define tributo, ela atenta para uma série de figuras que o lembram, como por exemplo: a desapropriação, a pena privativa de liberdade, dentre outros.

2.2.2 Fiscalidade, extrafiscalidade e parafiscalidade

O principal objetivo do tributo é obter receitas para custear as despesas do Estado. Sua finalidade é conceder ao Estado uma ferramenta que possibilite a obtenção de renda a fim de suprir suas necessidades.

A principal função do sistema tributário é a fiscalidade, definida por Carvalho (1991) dessa forma:

Sempre que a organização jurídica do tributo denuncie que os objetivos que presidiram sua instituição, ou que governam certos aspectos da sua estrutura, esteja voltado ao fim exclusivo de abastecer os cofres públicos, sem que outro interesse – social, políticos ou econômicos – interfiram no direcionamento da atividade impositiva. (CARVALHO, 1991 p. 148).

Na fiscalidade, a única preocupação do Estado é a arrecadação. Arrecada unicamente para manter todo o seu aparato estatal, segundo Machado (1997) um tributo é neutro, caso sua função seja puramente fiscal.

O crescimento constante do Estado e a necessidade de se manter regular economicamente, fez com que o tributo seja utilizado para regulação da atividade econômica, surgindo assim à aplicação extrafiscal do tributo ou extrafiscalidade.

Na extrafiscalidade, o Estado não visa apenas arrecadar, mas intervir no setor financeiro e econômico. Inclusive visa a correção de situações econômicas ou sociais. Pode-se lançar um tributo extrafiscal, buscando impedir que uma atividade prejudicial à economia prospere. Um exemplo típico são as alíquotas altas para importação de mercadorias, caso existam similares nacionais (SILVA, 2010, p.34).

Já na parafiscalidade, seu objetivo é a arrecadação de recursos para custear atividades que, não integram as funções do Estado, no entanto, este as desenvolve através de entidades específicas.

Para Nogueira (1995) estes tributos ora são verdadeiros impostos, outra são taxas, muitas vezes, um misto das duas categorias e são arrecadados por entidades beneficiárias por delegação.

As contribuições parafiscais nada mais são que tributos, dessa maneira, sua natureza exclusiva é determinada pelo fato gerador², podendo ser dividido então em imposto ou taxa.

² O fato gerador ou “fato imponible”, é a materialização da hipótese de incidência, representando o momento concreto de sua realização, que se opõe à abstração do paradigma legal que o antecede. (ATALIBA, 2002, p. 68).

2.2.3 Espécies tributárias

A Constituição Federal de 1988 estabeleceu a natureza tributária do empréstimo compulsório e das contribuições sociais. O CTN seguiu a divisão tripartite das espécies tributárias: impostos, taxas e contribuição de melhoria.

As espécies são definidas através da análise do fato gerador da obrigação. Dessa forma se divide os tributos em: vinculados e não vinculados. Tal classificação foi definida por Geraldo Ataliba, que se moveu no fato de existir ou não, um vínculo entre o fato descrito e uma atuação do Poder Público. Sendo assim, tributo vinculado é aquele em que o fato gerador está vinculado, a alguma atividade estatal em benefício do contribuinte (taxas e contribuições de melhoria), por outro lado, o tributo não vinculado é aquele em que o fato gerador não se relaciona com atividade estatal (impostos) (ATALIBA, 1992, p. 128).

A doutrina trata os tributos como gêneros, divididos em espécies, o que os diferencia é o fato gerador, como elucidado na figura 1 a seguir:

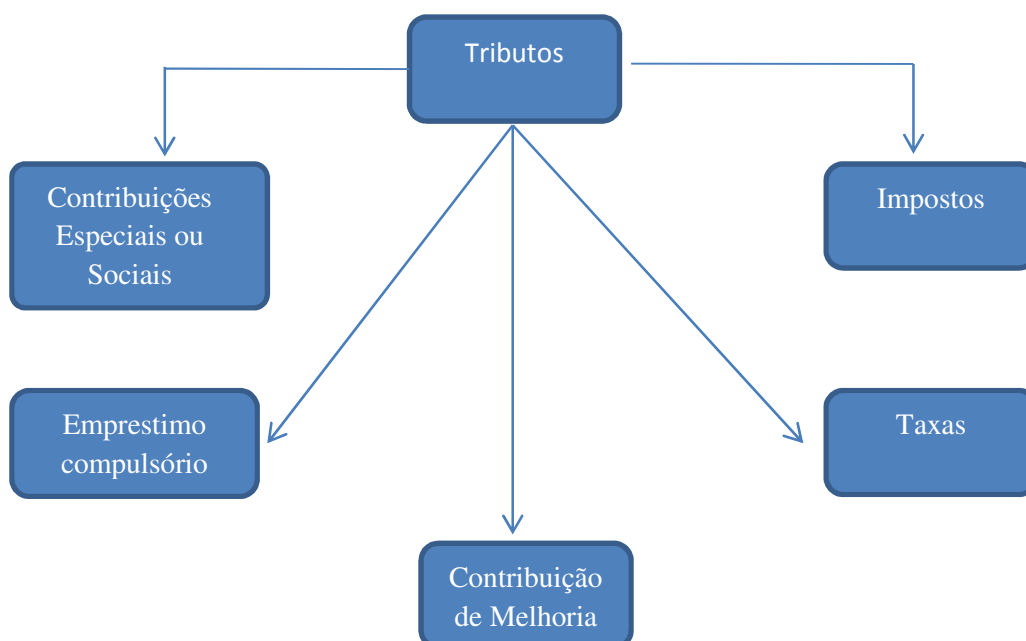


Figura 1: Espécies de tributos

Fonte: Elaborado pela autora, 2015.

Os tributos então são divididos em cinco espécies conforme observado acima, as quais serão descritas logo a seguir.

2.2.3.1 Imposto

O caráter genérico do imposto é sem destinatário, custeia a administração em geral, busca benefícios para a coletividade. De acordo com o CTN, segundo a natureza econômica do fato gerador o imposto³ divide-se em quatro grupos:

- Sobre o comércio exterior (II, IE);
- Sobre o patrimônio e a renda (ITR, IPTU, ITBI, IR, IPVA);
- Sobre a produção e circulação (IPI, ICMS, IOF, ISS);
- Impostos especiais – de competência da União, sobre operações relativas a combustíveis, lubrificantes, energia elétrica e mineral, no Brasil.

Harada (1998, p. 68) descreve o imposto como um tributo independente da relação do Estado com o contribuinte é calculado sobre parte da receita e observa o limite de arrecadação. Nesse tipo de recolhimento, o Estado não possui quaisquer obrigações em proporcionar ao contribuinte algum tipo de vantagem ou benefício.

2.2.3.2 Taxa

A taxa é um tributo comum a União, Estado, Distrito Federal e Municípios, o fato gerador vincula-se a uma atuação peculiar do Estado em relação ao contribuinte, no regular exercício do poder de polícia, de acordo com a art. 78 do CTN.

³ Impostos de competência da União: II, IE, ITR, IOF, IR, IPI;
Impostos de competência dos Estados: ICMS, IPVA;
Impostos de competência dos Municípios: IPTU, ISS, ITBI.

Considera-se poder de polícia atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranquilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos. (BRASIL, 1966).

O serviço público específico destaca-se em unidades autônomas de intervenção, de unidade, ou de necessidades públicas.

Divisível: passíveis de utilização, separadamente, por cada um dos usuários.

Ao pagar a taxa, o contribuinte pode receber algum tipo de benefício ou até mesmo uma vantagem em troca, podendo ser a utilização de um serviço público, podemos citar o exemplo da iluminação urbana, ao pagar a taxa de iluminação, as vias urbanas devem estar propícias para que a população possa usufruir do serviço.

Segundo o Código Tributário Nacional:

Art. 77. As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição (BRASIL, 1996).

Para Oliveira et al. (2006, p. 24):

As taxas estão vinculadas à utilização efetiva ou potencial por parte do contribuinte, de serviços públicos específicos e divisíveis; contribuições de melhoria: que são cobrados quando do benefício trazido aos contribuintes por obras públicas.

A taxa é um tributo que possui um vínculo direto com uma ação do Estado, sendo, pois uma atividade pública dando um retorno ao particular que ao efetuar seu pagamento recebe um serviço como contraprestação direta do ente público.

2.2.3.3 Contribuição de melhoria

É o tributo que tem origem no aumento significativo do valor de um imóvel, oriundo de uma obra realizada pelo poder público.

Art 1º “A Contribuição de Melhoria, prevista na Constituição Federal tem como fato gerador o acréscimo do valor do imóvel localizado nas áreas beneficiadas direta ou indiretamente por obras públicas.” (BRASIL, 1967).

2.2.3.4 Empréstimo compulsório

A Constituição Federal em seu art. 148 define o empréstimo compulsório como de competência privativa da União Federal, a qual deve editar Lei Complementar para sua instituição. É instituída unicamente para fazer frente a despesas extraordinárias, consequências de calamidade pública ou guerra, ou para investimento público de caráter relevante e urgente, a arrecadação vincula-se a estes fins (BRASIL, 1988).

Art. 148. A União mediante lei complementar poderá instituir empréstimos compulsórios:

- I - para atender a despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;
 - II – no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, b.
- Parágrafo único: A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição.

Os valores arrecadados não entram de maneira permanente no tesouro nacional, é uma receita temporária, a União obriga-se a restituir os valores após certo período de tempo.

O fato gerador e a base de cálculo não são determinados pela CF, a lei complementar é a responsável pela sua definição. O fato gerador pode ou não

vincular-se a alguma atividade estatal, a base de cálculo é definida segundo o interesse nacional do Congresso Nacional.

2.2.3.5 Contribuições

Tributo cobrado para financiar áreas sociais como: previdência social, assistência social, educação e cultura, intervenção no domínio econômico e interesse de categoria profissional (BRASIL, 1988).

O tributo é cobrado pela mesma fonte, pessoa jurídica que detém a competência para sua instituição. Contudo, o detentor da competência tributária pode delegar através de lei, a terceiros o poder de cobrança, fiscalização e arrecadação do referido tributo.

A doutrina expõe outras denominações para o tributo como Contribuições Sociais Gerais ou Especiais, dividem-se em três espécies:

Contribuição Social – custeia os gastos com a previdência social, envolve as áreas da saúde, previdência e assistência social, regulada no art. 194 da CF de 1988.

A seguridade social compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social.

Parágrafo único. Compete ao Poder Público, nos termos da lei, organizar a seguridade social, com base nos seguintes objetivos:

I - universalidade da cobertura e do atendimento;

II - uniformidade e equivalência dos benefícios e serviços às populações urbanas e rurais;

III - seletividade e distributividade na prestação dos benefícios e serviços;

IV - irredutibilidade do valor dos benefícios;

V - equidade na forma de participação no custeio;

VI - diversidade da base de financiamento;

VII - caráter democrático e descentralizado da administração, mediante gestão quadripartite, com participação dos trabalhadores, dos empregadores, dos aposentados e do Governo nos órgãos colegiados (BRASIL, 1988).

Geral ou genérica - destina-se aos demais setores da área social, ou seja, educação, cultura, dentre outros.

Corporativa – as contribuições são destinadas ao interesse de categorias profissionais ou econômicas. Custeiam as atividades sindicais e os conselhos profissionais, como: OAB, Conselho de Medicina, dentre outros. O associado do sindicato é o responsável pelo pagamento.

Interventiva: é devida a União para o financiamento (regularização e fiscalização) de certas áreas, por exemplo, a comercialização de combustíveis.

Art. 1º Fica instituída a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico incidente sobre a importação e a comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados, e álcool etílico combustível (Cide), a que se referem os arts. 149 e 177 da Constituição Federal, com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 33, de 11 de dezembro de 2001 (BRASIL, 1988).

A União é responsável pelas contribuições, salvo a Contribuição Previdenciária dos servidores públicos, a mesma pode ser requerida pelos Estados, Distrito Federal e Municípios, objetivando custear o regime previdenciário de cada um (BRASIL, 1988).

2.4 CLASSIFICAÇÃO DOS TRIBUTOS

Os tributos podem ser classificados de acordo com Azevedo (2009) em:

Diretos - quando numa só pessoa se consegue reunir as condições de contribuinte, exemplo: Imposto de Renda por declaração.

Indiretos – quando na relação jurídico-tributária estabelecida entre o Estado e o sujeito passivo, o qual paga o tributo, ocorre o ressarcimento através da cobrança de terceiros incluindo-se o imposto no preço. Exemplos: IPI e ICMS.

Reais – não levam em conta as circunstâncias do contribuinte, inclui todas as pessoas, exemplo: IPTU;

Pessoais: estipulam disparidades na cobrança de tributos, conforme condições próprias do contribuinte. Exemplo: Imposto de Renda das Pessoas Físicas e Jurídicas;

Proporcionais: os impostos são estabelecidos em um percentual único que incidem sobre o valor da questão que irá incorrer a tributação. Exemplo: ITBI;

Progressivos: impostos em que o percentual de determinado tributo é fixado em partes proporcionais variáveis e crescentes. Exemplo: Imposto de Renda Pessoa Física;

Fiscais: arrecada recursos a pessoa jurídica de direito público interno, com a função de satisfazer seus custos. Exemplo: Imposto de Renda.

Desse modo, é primordial a adoção de condições para a classificação dos tributos com a finalidade de determiná-los como espécie autônoma ou de uma subespécie, respeitando um conjunto de regras jurídicas próprias ou da espécie da qual fazem parte, sendo muito relevante para o sistema jurídico tributário.

O contribuinte é o responsável ou então um terceiro em função da lei pelo pagamento do tributo, como veremos a seguir ao estudar com mais profundidade a obrigação tributária.

3 OBRIGAÇÃO E CRÉDITO TRIBUTÁRIO

3.1 OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

Obrigações, como tantas outras expressões utilizadas no discurso jurídico, prescritivo ou descritivo, conhece mais de uma definição. De acordo com Amaro (1999, p. 15), no Direito das Obrigações, obrigação é: “a relação jurídica, ou o liame entre credor e devedor, que tem por objeto uma prestação de dar, fazer ou não fazer”.

É o poder jurídico através do qual uma pessoa (sujeito ativo), fundamentado na lei ou no contrato/causa, pode exigir de outra, ou de um grupo de pessoas (sujeito passivo), o cumprimento de uma prestação aceitável, lícita, determinável e com valor econômico (objeto). Partindo de tal pressuposto, a obrigação do Direito Tributário não difere da conceituação que lhe é atribuída no direito obrigacional comum, no entanto, se particulariza pelo fato de seu objeto ser sempre de natureza tributária.

Tavares (2009, p. 93) ensina que:

[...] a palavra obrigação aparece como um elo entre duas ou mais pessoas. Fruto imediato de uma relação jurídica representa o vínculo abstrato, segundo qual, por força de uma imputação normativa, uma pessoa denominada sujeito ativo, passa a se investir do direito subjetivo de exigir de outras, denominada sujeito passivo, o cumprimento de determinada prestação. (TAVARES, 2009, p. 98).

No Direito Tributário, temos a Obrigação Tributária, esta com características peculiares. O mais importante é que sempre decorre de lei, da própria lei tributária e se divide em obrigação principal e acessória.

Obrigação tributária, conforme Cassone:

É o vínculo que une duas pessoas, uma chamada de ativo (fisco) e outra de sujeito passivo (contribuinte) que, em vista de esta última ter praticado um fato gerador tributário, deve pagar àquela certa quantia em dinheiro denominado tributo. (CASSONE, 2003, p. 147).

O Art. 113 do Código Tributário Nacional define:

Art. 113 A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1.º - A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2.º - A obrigação acessória decorrente da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3.º - A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária. (BRASIL, 1988).

Se descumprida, a obrigação acessória provoca à incidência de uma penalidade administrativa, caso esta seja pecuniária, como uma multa, por exemplo, irá converter-se em obrigação principal de acordo com o art. 133 do CTN.

A pessoa natural ou jurídica de direito privado que adquirir de outra, por qualquer título, fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, e continuar a respectiva exploração, sob a mesma ou outra razão social ou sob firma ou nome individual, responde pelos tributos, relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido, devidos até à data do ato:

I - integralmente, se o alienante cessar a exploração do comércio, indústria ou atividade;

II - subsidiariamente com o alienante, se este prosseguir na exploração ou iniciar dentro de seis meses a contar da data da alienação, nova atividade no mesmo ou em outro ramo de comércio, indústria ou profissão (BRASIL, 1966).

Na legislação há um fato que, se ocorrer, culmina em uma obrigação tributária. Tal fato é descrito pelo CTN, como “fato gerador”. Primeiramente é uma

descrição em lei, em segundo instante, se vier a ocorrer o fato descrito na lei, surge então a Obrigação Tributária.

3.2 NASCIMENTO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA E FATO GERADOR

3.2.1 Nascimento da obrigação tributária

A obrigação tributária surge, por força de lei, do episódio do fato imponible, ou seja, aquele fato concreto do mundo fenomênico que é qualificado pelo direito como apto a determinar o nascimento da obrigação tributária, fato jurígeno, portanto (ATALIBA, 2006, p.65).

É uma previsão legal da descrição de um fato gerador, ou de uma “hipótese de incidência tributária”, a saída da mercadoria efetiva a mudança do campo da previsão para o da ocorrência material, concretizando o fato gerador (previsão) para o fato gerador (concreção), nasce então, a obrigação tributária. Obrigação do contribuinte em pagar ou recolher ao ente federativo, o tributo correspondente previsto em lei.

Para Ataliba (2006, p. 53) hipótese de incidência é a descrição hipotética e abstrata de um fato. É a parte da norma tributária. O meio pelo qual o legislador institui um tributo. Está criado um tributo, desde que a lei descreva sua hipótese de incidência, a ela associando o mandamento “pague”.

3.2.2 Fato gerador

O fato gerador da obrigação tributária é a situação principal e imprescindível ao surgimento da relação jurídico tributária, bem como, da futura constituição do crédito tributário, de acordo com o art. 116 do CTN. Entretanto, essa situação deve ser prevista, de maneira exaustiva nos seguintes aspectos: material, temporal, espacial, pessoal e quantitativo, em lei.

O CTN define dois tipos de fato gerador:

- Fato gerador da obrigação principal – art. 144;

Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência (BRASIL, 1966).

- Fato gerador da obrigação acessória – art. 115;

Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal (BRASIL, 1966).

Estuda-se o fato gerador da obrigação principal sempre pelo aspecto material, é a descrição legal de situação material que dá nascimento à obrigação tributária, temos como exemplo: aquisição de renda. Existem outros aspectos essenciais para a identificação da obrigação tributária, sendo eles (AMARO, 1999, p.77):

Elemento subjetivo – são as pessoas presentes dentro da relação obrigacional. O sujeito ativo é a pessoa credora, o passivo é o devedor e a identificação se dá em função do aspecto material.

Elemento quantitativo – elementos usados na apuração do valor a ser pago. Pode acontecer da taxa ser fixada pela norma ou então se constitui uma operação matemática para descobrir o valor, para isso aplica-se a alíquota sobre a base de cálculo.

Elemento espacial – referente à área de atuação do sujeito ativo. É o local onde ocorre o fato gerador.

Aspecto temporal – momento da ocorrência do fato gerador, é essencial para averiguar a lei aplicável ao caso.

Segundo o autor, pode-se dividir o fato gerador de várias maneiras, vamos conhecer as mais importantes em relação à estrutura de certos tributos. Ele pode ser dividido:

- Quanto à forma de incidência em – instantâneo, periódico e continuado.

3.2.3 Sujeito ativo

O sujeito ativo da obrigação tributária é a pessoa dotada de competência e de capacidade tributária, ou seja, é qualificada para estabelecer os tributos discriminados na CF de 1988, bem como para cobrá-los dos sujeitos passivos.

Contudo, tal explanação encontra oposição daqueles que creem que apenas as pessoas jurídicas de direito público dotadas de poder legislativo podem ser sujeito ativo de uma obrigação tributária, segundo o art. 7 do CTN:

Art. 7º A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3º do artigo 18 da Constituição.

§ 1º A atribuição compreende as garantias e os privilégios processuais que competem à pessoa jurídica de direito público que a conferir.

§ 2º A atribuição pode ser revogada, a qualquer tempo, por ato unilateral da pessoa jurídica de direito público que a tenha conferido.

§ 3º Não constitui delegação de competência o cometimento, a pessoas de direito privado, do encargo ou da função de arrecadar tributos.

Art. 8º O não-exercício da competência tributária não a defere a pessoa jurídica de direito público diversa daquela a que a Constituição a tenha atribuído.

Carvalho reforça enfatizando que “o sujeito ativo é o titular do direito subjetivo de exigir a prestação pecuniária e, no direito brasileiro, pode ser uma pessoa jurídica, pública ou privada, se bem que não vejamos empecilho técnico de que seja uma pessoa física” (CARVALHO, 2008, p.26).

O sujeito ativo como explicitado, é portanto, o credor da obrigação tributária, podendo exigir o seu cumprimento.

3.2.4 Sujeito passivo

O sujeito passivo da obrigação tributária é o devedor, ou contribuinte. É o indivíduo que fica obrigado a diminuir seu patrimônio em detrimento do sujeito ativo, através da arrecadação do tributo. O gênero do sujeito passivo divide-se em duas espécies:

a) Contribuinte: é o sujeito passivo direto, a relação com o fato gerador da obrigação é pessoal e direta. É o indivíduo que efetua o fato gerador da obrigação tributária, materializa o fato gerador. O artigo 121 do Código Tributário Nacional define da seguinte maneira o sujeito passivo:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.
Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:
I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador; (BRASIL, 1966).

Sendo assim, o contribuinte tem ligação direta com a ocorrência do fato gerador, muitas vezes se beneficiando economicamente dele, no entanto, ele também responde pela dívida decorrente da obrigação tributária, sendo o titular da capacidade contributiva. Harada (2008, p. 60) destaca:

Contribuinte é o sujeito passivo natural, isso é, a pessoa que praticou o fato típico ensejador da obrigação tributária. Já o responsável tributário é a terceira pessoa que não praticou o fato jurídico tributado, mas se acha vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação. Exemplificando, o vendedor de mercadoria é o contribuinte do ICMS porque é a pessoa que pratica o fato tributado e colhe o resultado econômico desse fato, ao passo que, ao comprador dessa mercadoria – pessoa indiretamente vinculada ao fato gerador – pode ser atribuída à responsabilidade pelo pagamento desse imposto, quer com a total exclusão da responsabilidade do contribuinte, quer mantendo-a em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial dessa obrigação de pagar o imposto.

Os contribuintes dos tributos são definidos pela Constituição Federal de 1988, aqui se inclui o ICMS. Em seu art. 4º da Lei Complementar número 87 de 1996 os contribuintes do ICMS são designados da seguinte forma:

Art. 4º Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior. (BRASIL, 1996).

Os sujeitos passivos obrigados a recolher a obrigação tributária estão aumentando, sendo assim, a legislação tributária impõe a situação que constitui o fato gerador.

b) Responsável: é o sujeito passivo e indireto, o vínculo à obrigação tributária decorre da lei que fixa a responsabilidade pelo pagamento. O vínculo com o fato gerador ou com o contribuinte é indireto, como define o art. 121, § único, II do CTN. “II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei”. (BRASIL, 1966).

Para ser indicado como responsável é preciso possuir influência na ocorrência do fato gerador, favorecendo assim que a obrigação seja efetivamente cumprida, conforme aborda o art. 128 do CTN.

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação. (BRASIL, 1966).

Ao analisarmos o disposto no art. 121 do CTN, verifica-se que responsável tributário é todo o sujeito passivo determinado por lei. Contudo, é imprescindível que se estabeleça como sujeito passivo de tributo aquele que, por participação direta ou indireta no fato gerador, tenha plena capacidade de contribuir e tenha proveito financeiro oriundo dessa participação (VEIGA, 2010, p.15).

Ainda segundo o autor, o responsável possui características próprias definidas pela doutrina, como indivíduo que, mesmo em termos estranhos ao fato, possui responsabilidade por lei de pagar o tributo devido (VEIGA, 2010, p. 29).

O responsável não pode ser confundido com o contribuinte, este deve ser um terceiro vinculado ao fato gerador da obrigação tributária (VEIGA, 2010, p. 30).

3.2.4.1 Responsabilidade por substituição

O indivíduo que pratica o fato gerador, não é de fato o sujeito passivo da obrigação, pois há a existência prévia de dispositivo legal, a qual atribui a responsabilidade a um terceiro. Sendo assim, a dívida é do próprio responsável, desde sua origem, mesmo que este não tenha efetuado o fato gerador.

Com relação a isso, Paulsen (2009, p.26) ensina:

A responsabilidade dá-se por substituição quando a obrigação surge diretamente para o substituto, a quem cabe recolher o tributo devido pelo contribuinte, substituindo-o na apuração e no cumprimento da obrigação, mas com recursos alcançados pelo próprio contribuinte ou dele retidos.

O art. 128 do CTN trata da responsabilidade tributária por substituição:

Art. 128 - Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação. (BRASIL, 1966).

Para Harada (2008, p. 49) são necessários três requisitos para a transferência da responsabilidade tributária:

Deve necessariamente haver previsão legal;
O responsável que se quer designar deve de algum modo, estar ligado ao fato gerador da obrigação tributária; e
A atribuição da responsabilidade ao sujeito passivo não natural só é possível com relação à obrigação principal.

São duas as espécies de substituição tributária: progressiva e a regressiva, ou respectivamente a “para frente” e a “para trás”.

A progressiva alicerça-se no art. 150 §7º da CF, que *in verbis*, define:

A lei poderá atribuir ao sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido. (BRASIL, 1988).

O substituto deve arcar além do seu tributo, com o referente ao substituído, anteriormente à própria ocorrência do fato gerador. Tal substituição envolve impostos sobre a produção e a circulação, impostos estes que incidem em diversas operações na cadeia econômica, inclusive podem ser justapostos em outras espécies de tributos (MATTOS, 2005, p.34).

O ICMS e o IPI são exemplos da ocorrência da substituição tributária progressiva.

O art. 128 do CTN (já transcrito no presente trabalho) é que regra a substituição tributária regressiva e ocorre posteriormente ao fato gerador, não permitindo discussões em relação a sua constitucionalidade. Martins (2006) exemplifica utilizando como exemplo o óleo de soja, uma vez que seu ICMS fica diferido para o produto industrializado sair.

3.3 CRÉDITO TRIBUTÁRIO

3.3.1 Significado da expressão

Para configurar a obrigação tributária, faz-se necessário que a pessoa física ou jurídica efetue a hipótese de incidência tributária, que o CTN, reconhece como fato gerador. Assim, existe a obrigação tributária, contudo não pode ser exigida ou cobrada, pois somente o lançamento torna o tributo líquido e exigível, é o que transforma a obrigação tributária para crédito tributário.

O Código Tributário Nacional, em seu art. 139, cita que: “O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta”.

Isto quer dizer que exclusivamente pode existir crédito a partir de uma obrigação tributária principal que o preceda e o explique.

Segundo o art. 113 do CTN o crédito tributário é representado pelo objeto da obrigação tributária principal, ou pelo descumprimento da obrigação acessória, que se converterá em obrigação principal.

Harada (2006, p.48) define o crédito tributário como a conversão da obrigação ilíquida em líquida e certa, exigível no prazo estatuído na legislação tributária.

O mesmo autor explica a relação existente entre obrigação tributária e crédito tributário:

Surgida à obrigação, deve a Fazenda declarar sua existência, através do lançamento, apurando o quantum e identificando o sujeito passivo, quanto então, aquela obrigação passará a existir sob a denominação de crédito tributário, disso resulta que pode existir obrigação tributária sem o crédito tributário, mas o contrário não poderá ocorrer (HARADA, 2006 p. 68).

É imprescindível levar em consideração o art. 140 do CTN: “As circunstâncias que modificam o crédito tributário, sua extensão ou seus efeitos, ou as garantias ou os privilégios a ele atribuídos, ou que excluem sua exigibilidade não afetam a obrigação tributária que lhe deu origem”.

3.3.2 Constituição do crédito tributário

Conquanto o crédito tributário compõe-se em conjunto com a obrigação tributária através do acontecimento do fato gerador, ele ganha múltiplos graus de transparência e concretude na medida em que seja objeto de lançamento, decisão administrativa definitiva ou de inscrição nos livros da dívida ativa⁴.

Lançamento é o ato administrativo de aplicação da norma tributária material, que dá credibilidade ao crédito tributário. Segundo a lei o lançamento é o ato administrativo plenamente vinculado, somente o sujeito ativo pode praticar o ato. Sendo assim, o ato será praticado por um agente administrativo fiscal que tenha competência para exigir o pagamento do tributo. Tratando-se de ato vinculado é obrigatório o lançamento quando a autoridade toma conhecimento do fato gerador.

3.3.3 Extinção

Nas hipóteses previstas em lei extinção do crédito tributário significa seu desaparecimento. Contudo não é regra a extinção da obrigação, desde que a causa afete apenas a formalização do crédito.

O art. 141 do CTN discorre:

Art. 141 O crédito tributário regularmente constituído somente se modifica ou extingue, ou tem sua exigibilidade suspensa ou excluída, nos casos previstos nesta Lei, fora dos quais não podem ser dispensadas, sob pena de responsabilidade funcional na forma da lei, a sua efetivação ou as respectivas garantias. (Brasil, 1966).

O administrador não pode dispor do crédito tributário de maneira livre, uma vez que não é seu interesse ao atuar, deve, portanto agir dentro da lei, para o bem comum.

⁴ É o crédito público, ou seja, todos os valores que a Fazenda Pública tem para receber de terceiros, independente de ser de natureza tributária ou não tributária. (SABBAG, 2014).

A exclusão do crédito tributário significa impedir que ele se constitua, mas não impede o cumprimento das obrigações acessórias. As hipóteses para exclusão são:

- Isenção – exclui o crédito;
- Anistia – exclui a multa.

3.3.4 Elisão e evasão fiscal

São dois os termos para indicar a validade ou invalidade da forma empregada para impedir o pagamento de certo tributo, são eles: elisão e evasão fiscal. A distinção entre os termos fica por conta dos regulamentos para que os contribuintes arranjam um planejamento tributário legítimo. De fato, são diversos os modos para não se recolher tributos, alguns são lícitos e outros ilícitos.

A Elisão é a prática de atos lícitos para a economia de tributos, é anterior à incidência tributária.

Conforme Sabbag (2013, p. 202) a elisão tem o objetivo de impedir a ocorrência de um determinado fato gerador sendo por exclusão do contribuinte ou somente pela redução do montante tributário a ser pago, referindo-se as condutas lícitas do planejamento do imposto ou economia deste.

Alexandre (2010, p. 287), fala de hipóteses em que poderá ocorrer elisão, após a ocorrência do fato gerador, tais como: o momento da declaração do imposto de renda de pessoa física, onde o declarante poderá escolher entre o modelo mais simples e o mais completo, onde no primeiro terá a sua redução de 20% (vinte por cento), até um determinado limite.

Elisão fiscal é a redução do montante ou o retardamento do pagamento do tributo através de mecanismos legais, anteriores ao fato gerador.

A evasão fiscal ocorre ao realizar atos ilegais ou fraudulentos após concretizar o fato gerador, buscando reduzir o cumprimento da obrigação tributária.

Filho acrescenta:

A evasão tributária pode causar grave dano à coletividade na hipótese em que um agente suprima tributo ou contribuição social de tal monta que não permita ao sujeito ativo da obrigação tributária realizar seu objetivo (ANDRADE FILHO, 2009, p. 94).

Difícilmente, localiza-se na doutrina uma abordagem específica da evasão fiscal, uma vez que a elisão manifesta-se como o contraponto da ilegalidade, dessa forma cumpre transcrever o entendimento de Hermes Macedo Huck, citado por Leandro Paulsen (2005, p.949): “Evasão é sempre ilegal”.

Por ser um ato ilegal a evasão fiscal infringe a lei com o cometimento de condutas no sentido de burlar o fisco após a ocorrência do fato gerador.

4. OS ILÍCITOS TRIBUTÁRIOS E AS SANÇÕES APLICÁVEIS COMO FORMA DE INTIMIDAR O CONTRIBUINTE

4.1 INFRAÇÃO TRIBUTÁRIA E INFRAÇÃO PENAL TRIBUTÁRIA

O termo infração deriva do latim *infringere* (infringir), o que determina a conduta que transgride a lei. Portanto, a infração tributária ocorre quando, através de ação ou omissão, é descumprida a obrigação estabelecida no CTN ou lei fiscal, violando-se assim as normas que fixam a instituição e a cobrança de tributos (TELINE, 2007, p. 19).

Segundo Zelmo Denari (1995, p. 21) a infração tributária define-se como:

[...] violação das normas jurídicas que disciplinam o tributo, seu fato gerador, suas alíquotas ou base de cálculo, bem como no descumprimento dos deveres administrativos do contribuinte para o Fisco, tendentes ao recolhimento do tributo, aludindo-se, numa e noutra hipótese, às infrações tributárias materiais e formais. (DENARI, 1995, p. 21)

O dicionário Houaiss define infração como sinônimo de falta, violação, descumprimento, desobediência, desrespeito, inobediência ou insubordinação (HOUAISS, 2011, p. 416).

O Direito Tributário Penal compõem-se por infrações tributárias, as quais são formadas por atos comissivos ou omissivos contrários à lei fiscal, unidos à obrigação tributária principal ou acessória, como visto anteriormente.

A ilicitude é a expressão utilizada, hodiernamente, em substituição ao consagrado termo antijuridicidade. Representa uma relação de contrariedade ou antagonismo entre a conduta típica e a totalidade do ordenamento jurídico, apta a causar lesão ou expor ao perigo um bem jurídico tutelado. (FERREIRA, 1996, p. 30).

No direito tributário, as consequências da infração são diversas. Em casos de não pagamento de tributo, o credor pode exigir o pagamento, impor sanção (prevista em lei), normalmente num valor proporcional ao que deixou de ser recolhido (AMARO, 2003, p. 312).

Conforme esclarece Claudenei Leão Ovalle:

Importante esclarecer a necessidade da observação da tipicidade quando da imputação da violação da norma, independentemente da sua natureza, pois é mediante o enquadramento perfeito do fato típico que podemos resguardar a lisura do ordenamento jurídico, sua legalidade, bem como a sua credibilidade, que tem como pedra angular a Constituição Federal. (OVALLE, 2009, p. 16).

Ovalle, também esclarece:

Assim, podemos concluir que o ilícito, em geral, consiste na violação de um dever legal e contratual. Importante frisar que a diferença básica entre o ilícito penal e o ilícito tributário não-crime é que este, via de regra, fundamenta-se na violação de um fato lícito e aquele pressupõe a ocorrência de um ato ilícito por culpa ou dolo. (OVALLE, 2009, p. 19).

A infração tributária é de cunho meramente administrativo, em que multas são impostas em forma de pecúnia. Por outro lado, os crimes tributários, são apurados somente pelo Poder Judiciário, e previstos no art. 298 do Código Penal, (HARADA, 2002, p. 189).

O referido artigo trata da falsificação de documentos particulares, descaracterizando-os, ofendendo o princípio da legalidade, mesmo que possuindo um caráter menos gravoso em relação a um documento público, causa um desrespeito grave e lesivo além do dano ao agente fraudado.

4.2 CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

4.2.1 Crimes tributários no código penal de 1941

Tal código não possuía um capítulo destinado a constituir punições a quem praticasse crimes contra a ordem tributária. No entanto, o comportamento que derivasse de tal prática, poderia ser enquadrado em outros dispositivos do referido *Codex* (TELINE, 2007).

Ainda, de acordo com Teline (2007), o art. 334 do referido código constituía o delito de contrabando, através da conduta de importar ou exportar mercadoria proibida, e o descaminho, sendo este a fraude utilizada a fim de evitar o pagamento de direito ou imposto pela entrada, saída ou consumo da mercadoria não proibida.

Em 1965, a Lei nº 4.729, através de seu art. 5º, propôs nova redação aos §1º e 2º do artigo 334, ganharam nova ênfase, passando a configurar como crimes fatos semelhantes ao contrabando ou descaminho e equiparando às atividades comerciais qualquer forma de comércio irregular ou clandestino de mercadorias estrangeiras, inclusive em residências.

Recentemente, foram inseridos no Código Penal, através da Lei nº 9.983 de 14 de agosto de 2000, dois dispositivos novos: art. 168 – A, o qual criminaliza a conduta daquele que deixa de repassar à previdência social as contribuições; art. 337 – A, que estabelece como crime a ação ou omissão que resulta na sonegação de contribuição previdenciária, seja pela supressão ou pela redução.

4.2.2 Crimes contra a ordem tributária na Lei 8.137/1990

4.2.2.1 Crimes de sonegação fiscal

A Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, traz em seus art. 1º e 2º, as condutas que constituem crime contra a ordem tributária (sonegação fiscal):

Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

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

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

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

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

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

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

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

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:

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. (BRASIL, 1990).

Constituem crimes os atos praticados por funcionários públicos, no exercício de função ou cargo, pelas condutas definidas no art. 3 da citada Lei.

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

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

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

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

Art. 480. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária.

I – da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais (Lei 4.502, de 1964, art. 71, inciso I); e

II – das condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente (Lei 4.502, de 1964, art. 71, inciso II). (BRASIL, 1990).

Segundo o *site* JusBrasil, entende-se que sonegação fiscal é o ato ou efeito de sonegar. Deixar de entregar, não fornecer ou ocultar coisa ou informação relativa a um fato. Constitui crime contra o estado de filiação, deixar em asilo de exposto, ou outra instituição de assistência, filho próprio ou alheio. (JUSBRASIL, 2015).

4.2.2.2 Fraude

A Resolução nº 820 de 1997 do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) define a fraude do erro:

O ato intencional de omissão ou manipulação de transações, adulterações de documentos, registros e demonstrações contábeis e, erro, o ato não intencional resultante de omissão, desatenção ou má interpretação de fatos na elaboração de registros e demonstrações contábeis (CFC, 1998).

Conforme Queiroz (2004, p. 35), tal conceito demonstra que a fraude e o erro decorrem de culpa *latu sensu*. Porém, enquanto o erro decorre da culpa *strictu sensu*, a fraude relaciona-se ao dolo, o fraudador age sempre com a intenção de alcançar seus objetivos.

Art. 481. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características

essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento (BRASIL, 1964).

Fraudes podem ser cometidas em qualquer lugar e a qualquer tempo, contra o governo, servidores, empresas, dentre outros, sempre haverá fraude ao se cometer um ato intencional para burlar outrem. Para Martins (2002, p. 23), “o termo fraude refere-se a um ato intencional por parte de um ou mais indivíduos da administração”.

A fraude está tipificada como crime no Código Penal, normalmente é documental. Vale ressaltar a importância do conhecimento acerca dos crimes em relação à falsidade documental (QUEIROZ, 2004, p. 47). Destacam-se os seguintes dispositivos do Código Penal:

Art. 297 - Falsificar, no todo ou em parte, documento público, ou alterar documento público verdadeiro:

Pena - reclusão, de dois a seis anos, e multa.

§ 1º - Se o agente é funcionário público, e comete o crime prevalecendo-se do cargo, aumenta-se a pena de sexta parte.

§ 2º - Para os efeitos penais, equiparam-se a documento público o emanado de entidade paraestatal, o título ao portador ou transmissível por endosso, as ações de sociedade comercial, os livros mercantis e o testamento particular.

Art. 298 - Falsificar, no todo ou em parte, documento particular ou alterar documento particular verdadeiro. (CPP, 1940).

Conhecer as informações é de suma importância, pois ao encontrar provas concretas de fraude, o auditor governamental conseguirá sugerir o devido encaminhamento, com ou sem relatórios, ao Ministério Público Federal, a fim de ajuizar as medidas cabíveis.

4.2.2.3 Conluio

Art. 482. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas, naturais ou jurídicas, visando a qualquer dos efeitos referidos nos arts. 480 e 481 (Lei 4.502, de 1964, art. 73). Por expressa disposição legal, é vedada a aplicação da anistia nos casos de infrações cometidas resultantes de conluio (art. 180, II, CTN).

O conluio, portanto é um acordo ou mesmo uma combinação arditosa entre duas ou mais pessoas com o intuito de enganarem ou mesmo fraudarem o cumprimento da lei.

4.3 A IMPORTÂNCIA DA JURISPRUDÊNCIA NOS ILÍCITOS TRIBUTÁRIOS

A jurisprudência pode ser vista com o conjunto das soluções dadas pelos tribunais as mais diversas questões do Direito. Ela possui as funções de aplicar a lei, colocar a lei em harmonia com as necessidades modernas e preencher as lacunas da lei. Os tribunais utilizam a jurisprudência como uma importante forma de expressão do Direito.

Jurisprudência é o conjunto de decisões uniformes e constantes dos tribunais, resultante da aplicação de normas a casos semelhantes, constituindo uma norma geral aplicável a todas as hipóteses similares e idênticas. É o conjunto de normas emanadas dos juízes em sua atividade jurisdicional. (DINIZ, 2005, p. 290).

A palavra é de origem latina, formada por *juris* e *prudencia*, empregada em Roma para designar a Ciência do Direito ou teoria da ordem jurídica. Atualmente indica os precedentes judiciais, a reunião de decisões judiciais, que interpreta o Direito vigente.

A jurisprudência constitui a definição do Direito elaborada pelos tribunais. Os tribunais entendem que situações semelhantes devam ser julgadas da mesma maneira. É uma criação específica do Poder Judiciário, pelo trabalho intelectual provocado, pela construção de uma decisão diante de um caso concreto.

Interpretar o Direito, auxiliar o jurista revelando o Direito preexistente e servir de subsídio para a vida jurídica exclusivamente.

No conceito moderno podemos distinguir duas noções de jurisprudência: em sentido amplo e em sentido estrito.

Jurisprudência em sentido amplo: conjunto de decisões proferidas pelos juízes ou tribunais sobre determinada matéria jurídica. O conceito comporta outras duas definições: Jurisprudência uniforme, quando as decisões são convergentes, a

interpretação judicial oferece idêntico sentido e alcance as normas jurídicas e a Jurisprudência contraditória, ocorre em fase da divergência, entre os aplicadores do Direito, quanto à compreensão do Direito Positivo (NADER, 2014 p. 173).

Jurisprudência em sentido estrito: é apenas o conjunto de decisões uniformes prolatadas pelos órgãos do Poder Judiciário, sobre determinada questão jurídica.

Citam-se, a seguir, algumas decisões judiciais que exemplificam a importância da jurisprudência nos estudos do Direito Tributário:

1 Recurso extraordinário interposto com base na alínea a do inciso III do artigo 102 da Constituição da República contra julgado do tribunal Regional da 1ª Região:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMÓVEIS PRÓPRIOS. LOCAÇÃO E VENDA. INCIDÊNCIA DO PIS E DA COFINS (LC 70/1991). POSSIBILIDADE. CARACTERIZAÇÃO.

FATURAMENTO. MULTA DE 150%. EFEITO CONFISCATÓRIO. REDUÇÃO. POSSIBILIDADE. I. Nos termos da Lei Complementar 70/1991, o PIS e a COFINS incidem sobre o faturamento das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza. II. As transações realizadas na locação e venda de imóvel, ainda que próprio, constituem hipótese de incidência do PIS e da COFINS e geram valores que formam o faturamento da empresa, configurando-se como base de cálculo da exação. III . O percentual da multa fixado em 150% é desproporcional e tem feição de confisco. Apelação a que se dá parcial provimento. (Nº 16481/2013-WM (RE 633214/PR)

Os embargos de declaração opostos pela Recorrente foram rejeitados.

2. A Recorrente alega que o Tribunal *a quo* teria contrariado os arts. 2º, 5º, inc. LIV e LV, 37, 93, inc. IX, 150, inc. IV, da Constituição da República.

Afirma que, “no caso dos autos, efetivamente não está a multa inviabilizando o exercício do direito constitucional de propriedade do recorrido, nem tornando impraticável a continuidade de exploração de sua atividade econômica, mesmo porque o recorrido em momento algum se preocupou em demonstrar que referido pagamento lhe traria concretamente tais inviabilidades”.

Argumenta que “se a multa está sendo cobrada em seu percentual máximo [150%] é exatamente em virtude do comportamento inadequado do recorrido, comportamento esse ao qual o legislador atribuiu consequências jurídicas a fim de que o mesmo fosse evitado e punido”.

Examinados os elementos havidos no processo, DECIDO.

3. Razão jurídica não assiste à Recorrente.

4. A alegação de nulidade do acórdão por contrariedade ao art. 93, inc. IX, da Constituição da República não pode prosperar. Embora em sentido contrário à pretensão da Agravante, o acórdão recorrido apresentou suficiente fundamentação.

Conforme a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, “o que a Constituição exige, no art. 93, IX, é que a decisão judicial seja fundamentada; não, que a fundamentação seja correta, na solução das questões de fato ou de direito da lide: declinadas no julgado as premissas, corretamente assentadas ou não, mas coerentes com o dispositivo do

acórdão, está satisfeita a exigência constitucional” (RE 140.370, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, RTJ 150/269).

No voto condutor do acórdão recorrido, o Desembargador Relator asseverou:

MULTA MORATÓRIA:

A multa punitiva de 150% imposta à impetrante sobre o valor do tributo não recolhido tempestivamente é excessiva e desproporcional. [...]

Em Confisco Tributário, página 133, Editora Revista dos Tribunais, Paulo César Baria de Castilho conclui que embora a multa não seja tributo (art. 3º do CTN), tanto a moratória, quanto aquela por sonegação, também pode ser confiscatória quando extrapola os limites da razoabilidade e desvirtua sua finalidade, uma vez que nossa Carta Política de 1988 veda tanto o confisco tributário (art. 150, IV), quanto o confisco de forma geral (art. 5º, XXII, e art. 170, II).

Na mesma obra, página 125, transcreve, o ilustre doutrinador, trecho dos ensinamentos de Sacha Calmon, em sua obra Teoria e prática das multas tributárias, página 67, de que (...) uma multa excessiva ultrapassando o razoável para dissuadir ações ilícitas e para punir os transgressores (caracteres punitivo e preventivo da penalidade) caracteriza, de fato, uma maneira indireta de burlar o dispositivo constitucional que proíbe o confisco. Este só poderá se efetivar se e quando atuante a sua hipótese de incidência e exige todo um processus. A aplicação de uma medida de confisco é algo totalmente diferente da aplicação de uma multa. Quando esta é tal que agride violentamente o patrimônio do cidadão contribuinte, caracteriza-se como confisco indireto e, por isso, é inconstitucional.

Esse posicionamento está em conformidade com a orientação do Supremo Tribunal Federal:

EMENTA – ICM. Redução de multa de feição confiscatória.

-Tem o S.T.F. admitido a redução de multa moratória imposta com base em Lei, quando assume ela, pelo seu montante desproporcionado, feição confiscatória. (RE 91.707/MG, rel. min. Moreira Alves).

MULTA FISCAL. PODE O JUDICIÁRIO, ATENDENDO ÀS CIRCUNSTÂNCIAS DO CASO CONCRETO, REDUZIR MULTA EXCESSIVA APLICADA PELO FISCO. PRECEDENTES DO S.T.F. RECURSO NÃO CONHECIDO. (RE 82.510/SP, rel. min. Leitão de Abreu).

EXECUTIVO FISCAL. GRADUAÇÃO DA MULTA DE ACORDO COM A GRAVIDADE DA INFRAÇÃO E COM A IMPORTÂNCIA DESTA PARA OS INTERESSES DA ARRECADAÇÃO. Pode o Judiciário, atendendo às circunstâncias do caso concreto, reduzir a sanção excessiva aplicada pelo fisco.

Precedentes do Supremo Tribunal Federal: Recurso extraordinário conhecido, mas não aprovado. (RE 60.476/SP, rel. min. Evandro Lins).

Dessarte, a multa não pode ter caráter confiscatório, inclusive por preceito constitucional, de sorte que é perfeitamente cabível a sua redução em face de valor excessivo, em nome, também, dos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade”. (grifos nossos).

6. O Tribunal de origem decidiu a controvérsia à luz da legislação infraconstitucional (Lei n. 9.430/1996). Assim, a alegada contrariedade à Constituição da República, se tivesse ocorrido, seria indireta, o que inviabiliza o processamento do recurso extraordinário. Nesse sentido:

Recurso extraordinário: descabimento, quando fundado na alegação de ofensa reflexa à Constituição. 1. Tem-se violação reflexa à Constituição, quando o seu reconhecimento depende de rever a interpretação dada à norma ordinária pela decisão recorrida, caso em que é a hierarquia infraconstitucional dessa última que define, para fins recursais, a natureza de questão federal. 2. Admitir o recurso extraordinário por ofensa reflexa ao princípio constitucional da legalidade seria transformar em questões constitucionais todas as controvérsias sobre a interpretação da lei ordinária,

baralhando as competências repartidas entre o STF e os tribunais superiores e usurpando até a autoridade definitiva da Justiça dos Estados para a inteligência do direito local” (AI 134.736-AgR, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, Primeira Turma, DJ 17.2.1995).

EMENTA: PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. MULTA. VEDAÇÃO DO EFEITO DE CONFISCO. APLICABILIDADE. RAZÕES RECURSAIS PELA MANUTENÇÃO DA MULTA. AUSÊNCIA DE INDICAÇÃO PRECISA DE PECULIARIDADE DA INFRAÇÃO A JUSTIFICAR A GRAVIDADE DA PUNIÇÃO. DECISÃO MANTIDA. 1. Conforme orientação fixada pelo Supremo Tribunal Federal, o princípio da vedação ao efeito de confisco aplica-se às multas. 2. Esta Corte já teve a oportunidade de considerar multas de 20% a 30% do valor do débito como adequadas à luz do princípio da vedação do confisco. Caso em que o Tribunal de origem reduziu a multa de 60% para 30%. 3. A mera alusão à mora, pontual e isoladamente considerada, é insuficiente para estabelecer a relação de calibração e ponderação necessárias entre a gravidade da conduta e o peso da punição. É ônus da parte interessada apontar peculiaridades e idiosincrasias do quadro que permitiriam sustentar a proporcionalidade da pena almejada. Agravo regimental ao qual se nega provimento” (RE 523.471-AgR/MG, Rel. Min. Joaquim Barbosa, Segunda Turma, DJ 23.4.2010).

E ainda: RE 644.939/RN, Rel. Min. Luiz Fux, decisão monocrática, DJ 25.10.2011; RE 583.516/PB, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, decisão monocrática, DJ 17.4.2012; RE 589.370/SP, Ayres Britto, decisão monocrática, DJ 30.4.2012.

7. Ademais, o Supremo Tribunal assentou que a alegação de contrariedade ao art. 5º, inc. LIV e LV, da Constituição da República, se dependente do exame da legislação infraconstitucional (Lei n. 9.430/1996), não viabiliza o recurso extraordinário, pois eventual ofensa constitucional seria indireta.

Neste Sentido:

AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. PROCESSUAL CIVIL. PENHORA. INTIMAÇÃO PESSOAL. MATÉRIA INFRACONSTITUCIONAL: OFENSA CONSTITUCIONAL INDIRETA. AGRAVO REGIMENTAL AO QUAL SE NEGA PROVIMENTO. A jurisprudência do Supremo Tribunal firmou-se no sentido de que as alegações de afronta aos princípios da legalidade, do devido processo legal, do contraditório, da ampla defesa, dos limites da coisa julgada e da prestação jurisdicional, quando dependentes de exame de legislação infraconstitucional, configurariam ofensa constitucional indireta” (AI 776.282-AgR, de minha relatoria, Primeira Turma, DJe 12.3.2010). RECURSO. Extraordinário. Inadmissibilidade. Alegação de ofensa ao art. 5º, LV, da Constituição Federal. Ofensa constitucional indireta. Agravo regimental não provido. Alegações de desrespeito aos postulados da legalidade, do devido processo legal, do contraditório, dos limites da coisa julgada e da prestação jurisdicional, se dependentes de reexame prévio de normas inferiores, podem configurar, quando muito, situações de ofensa meramente reflexa ao texto da Constituição (RE 547.201-AgR, Rel. Min. Cezar Peluso, Segunda Turma, DJe 14.11.2008).

Nada há a prover quanto às alegações da Recorrente.

8. Pelo exposto, nego seguimento a este recurso extraordinário (art. 557, caput, do Código de Processo Civil e art. 21, § 1º, do Regimento Interno do

Supremo Tribunal Federal). Publique-se. Brasília, 07 de agosto de 2012. Ministra CÁRMEN LÚCIA. Relatora). (BRASIL, STF, 2015).

Em outro julgado, referente a alíquotas progressivas para o Imposto de Transmissão Inter Vivos de bens imóveis – ITBI:

AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. INCONSTITUCIONALIDADE DA LEI QUE ESTABELECE ALÍQUOTAS PROGRESSIVAS PARA O IMPOSTO DE TRANSMISSÃO 'INTER VIVOS' DE BENS IMÓVEIS - ITBI COM BASE NO VALOR VENAL DO IMÓVEL. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 656 DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. PRECEDENTES. AGRAVO E RECURSO EXTRAORDINÁRIO PROVIDOS.

1. Agravo de instrumento contra decisão que não admitiu recurso extraordinário, interposto com base no art. 102, inc. III, alíneas a e c, da Constituição da República.

O recurso extraordinário tem como objeto o seguinte julgado do Tribunal de Justiça de São Paulo:

“ITBI – Incidência de alíquotas progressivas – Admissibilidade – Irretroatividade da Lei n. 13.107/00 para beneficiar os interessados – Vigência posterior – Aplicação da Lei n. 11.154/91 – Recurso improvido” (fl. 60).

2. A decisão agravada teve como fundamentos para a inadmissibilidade do recurso extraordinário a incidência, na espécie, da Súmula 282 do Supremo Tribunal Federal e a circunstância de que o recurso seria incabível pela alínea c do inc. III do art. 102 da Constituição (fls. 108-109).

3. Os Agravantes alegam que o Tribunal *a quo* teria contrariado os arts. 150, inc. I, e 156, inc. II, da Constituição da República.

Argumentam que *“o v. acórdão atacado pelo Recurso Extraordinário foi explícito ao recusar a inconstitucionalidade da lei”* (fl. 6).

Sustentam que, *“além de a questão ter sido debatida pelos Agravantes desde a primeira instância, nota-se que o v. acórdão impugnado pelo recurso extraordinário afastou expressamente a alegação de inconstitucionalidade, ou seja, emitiu explícito juízo positivo de constitucionalidade da Lei Municipal, não obstante o entendimento sumulado do Supremo Tribunal Federal”* (fl. 7).

Asseveram que *“a admissibilidade do recurso extraordinário, pela alínea c do permissivo constitucional, também é nítida. A Lei n. 11.154, do Município de São Paulo, foi considerada válida em relação à Constituição Federal”* (fl. 8).

Apreciada a matéria trazida na espécie, **DECIDO**.

4. Cumpre anotar, inicialmente, que a matéria constitucional suscitada no recurso extraordinário foi objeto de debate e decisão prévios no Tribunal de origem.

A jurisprudência do Supremo Tribunal firmou-se no sentido de que o requisito do prequestionamento não exige a menção expressa do dispositivo constitucional em exame. É suficiente que o Tribunal *a quo* examine a questão constitucional objeto do recurso extraordinário. Nesse sentido: RE 469.054-AgR, de minha relatoria, Primeira Turma, DJ 2.2.2007.

Cabível, ainda, é o recurso extraordinário pela alínea c do inciso III do art. 102 da Constituição da República, pois o Tribunal de origem julgou válida a Lei n. 11.154/91, do Estado de São Paulo, que está sendo contestada em face da Constituição.

Superados esses óbices, razão jurídica assiste aos Agravantes nos termos da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

5. O Supremo Tribunal Federal firmou entendimento no sentido de que “*é inconstitucional a lei que estabelece alíquotas progressivas para o imposto de transmissão ‘inter vivos’ de bens imóveis - ITBI com base no valor venal do imóvel*” (Súmula 656 do Supremo Tribunal Federal). No julgamento do Recurso Extraordinário 234.105, de relatoria do Ministro Carlos Velloso, o Plenário do Supremo Tribunal Federal declarou inconstitucional a Lei n. 11.154/91, do Estado de São Paulo, que estabelecia alíquotas progressivas para o Imposto de Transmissão ‘Inter Vivos’ de Bens Imóveis – ITBI.

Confiram-se, a propósito, os seguintes julgados:

EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE TRANSMISSÃO DE IMÓVEIS, INTER VIVOS - ITBI. ALÍQUOTAS PROGRESSIVAS. C.F., art. 156, II, § 2º. Lei nº 11.154, de 30.12.91, do Município de São Paulo, SP. I - Imposto de transmissão de imóveis, inter vivos - ITBI: alíquotas progressivas: a Constituição Federal não autoriza a progressividade das alíquotas, realizando-se o princípio da capacidade contributiva proporcionalmente ao preço da venda. II - R.E. conhecido e provido” (RE 234.105, Rel. Min. Carlos Velloso, Plenário, DJ 31.3.2000).

E:

EMENTA: Imposto de transmissão de imóveis "inter vivos". Progressividade. - O Plenário desta Corte, ao julgar o RE 234.105, assim decidiu: ‘CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE TRANSMISSÃO DE IMÓVEIS, INTER VIVOS - ITBI. ALÍQUOTAS PROGRESSIVAS. C.F., art. 156, II, § 2º. Lei nº 11.154, de 30.12.91, do Município de São Paulo. SP. I - Imposto de transmissão de imóveis, ‘inter vivos’ - ITBI: alíquotas progressivas: a Constituição Federal não autoriza a progressividade das alíquotas, realizando-se o princípio da capacidade contributiva proporcionalmente ao preço da venda. II - R.E. conhecido e provido.’ - Dessa orientação divergiu o acórdão recorrido. Recurso extraordinário conhecido e provido” (RE 227.033, Rel. Min. Moreira Alves, Primeira Turma, DJ 17.9.1999).

E ainda:

EMENTA - ITBI: progressividade: L. 11.154/91, do Município de São Paulo: inconstitucionalidade. A inconstitucionalidade, reconhecida pelo STF (RE 234.105), do sistema de alíquotas progressivas do ITBI do Município de São Paulo (L. 11.154/91, art. 10, II), atinge esse sistema como um todo, devendo o imposto ser calculado, não pela menor das alíquotas progressivas, mas na forma da legislação anterior, cuja eficácia, em relação às partes, se restabelece com o trânsito em julgado da decisão proferida neste feito” (RE 259.339, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, Primeira Turma, DJ 16.6.2000).

6. Dessa orientação divergiu o acórdão recorrido.

7. Pelo exposto, **dou provimento ao agravo de instrumento**, na forma do art. 544, §§ 3º e 4º, do Código de Processo Civil, **e, desde logo, ao recurso extraordinário**, nos termos do art. 557, § 1º-A, do mesmo diploma legal. Fixo os honorários advocatícios em 10% sobre o valor da causa, art. 20, §§ 3º e 4º, do Código de Processo Civil. **Publique-se**. Brasília, 17 de setembro de 2009. Ministra CÁRMEN LÚCIA. Relatora. (BRASIL, STF, 2015).

O princípio da legalidade é primordial no direito tributário, regulando um conjunto de normas e fomentando a cobrança de tributos. Advém também deste princípio a sanção imposta a quem descumpre a norma como forma intimidativa para o não descumprimento da obrigação tributária, como o recolhimento do tributo, o pagamento de impostos e taxas. A transgressão à norma é ato ilícito, considerado crime, seja sobre a obrigação tributária principal ou acessória.

Luciano da Silva Amaro descreve:

A responsabilidade por infrações no Direito Tributário, relativamente ao descumprimento de obrigações tributárias principais e acessórias, traduz-se, normalmente, em penas pecuniárias (multas), sendo, em princípio, de consideração puramente objetiva, uma vez que não seria necessário pesquisar a eventual presença do elemento subjetivo (dolo ou culpa). (AMARO, 1999, p. 444).

No que se refere ao ilícito tributário administrativo, este caracteriza-se pela inobservância da lei tributária, fundamenta-se no não cumprimento/pagamento de uma obrigação, é um ilícito tributário de essência patrimonial.

Não raras vezes, os fatos que são crimes tributários apresentam-se também como infrações fiscais, implicando sanções penais (pelo juiz, no processo judicial) e sanções fiscais (pela autoridade administrativa, no processo administrativo). Assim, exemplificativamente, se uma empresa importadora comete infração à legislação aduaneira tipificada como crime ou contravenção (infração penal cometida por intermédio ou em benefício da pessoa jurídica), a responsabilidade é exclusiva da pessoa natural que tiver cometido a infração aduaneira. (SABBAG, 2014, p. 779).

O próprio autor, já referido na citação anterior, excepciona no mesmo texto, a regra em duas situações:

- a) **A prova, pelo agente, de que teria agido no “regular exercício da administração”**: embora pareça estranho alguém estar no regular exercício de gestão e cometer crime ou contravenção, a situação torna-se factível nos casos em que o agente comete o ilícito na condição de mero portador da vontade da empresa (e de seus sócios) . É natural que se deva, portanto, desonerar o infrator da responsabilização, cujo ônus deve recair sobre a pessoa jurídica;
- b) **A prova, pelo agente, de que teria cumprido ordem expressa por quem de direito**: seguindo a interpretação semelhante à do item precedente, é natural que se deva privilegiar a responsabilização de quem tenha ordenado a ação ou omissão, em benefício daquele que se viu no dever de cumprir ordem expressa por quem de direito. Aqui, de igual modo, o infrator será, com justiça, desonerado. (SABBAG, 2014, p. 779).

Tudo isso traduz-se na responsabilidade do pagamento de multas quando se infringe esses deveres de recolhimento de tributos, e o não pagamento caracteriza-se como um contribuinte desonesto seja pessoa física ou jurídica, imputando uma responsabilização ao sujeito.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O Direito Tributário é o ramo da ciência jurídica que se aplica para garantir e preservar a ordem jurídica protegendo exclusivamente o bem estar do interesse público. Ele não suporta divisões. Todavia, para fins didáticos, permite-se a existência de partes de maneira a facilitar sua exposição aos acadêmicos.

Vale lembrar que a prática de arrecadar existe desde os primórdios da humanidade, sendo de suma importância, pois colabora diretamente para que o Estado consiga exercer políticas públicas em prol do bem comum. Ao compreendermos a função social do tributo, entendemos que o Estado existe para fazer o bem e que a sociedade quem recebe de volta os recursos que o governo arrecada.

O cotidiano dos indivíduos é regido por normas e princípios oriundos da Constituição Federal, os quais regem a organização administrativa financeira e política do Estado aliado aos direitos e deveres das pessoas.

Tal tema precisa ser cumprido com seriedade, para que ninguém venha a sofrer as sanções decorrentes do descumprimento da legislação, uma vez que se trata da diretriz básica para manter o Estado, sendo o cidadão o gerador de tal funcionalidade, visto que é sua principal fonte de receita tributária.

Para tanto, é preciso que o Estado possua uma forma de garantir renda, em nosso país o tributo é a principal fonte de financiamento sustentável das atividades estatais, sua normatização faz parte do Sistema Tributário Nacional, o qual é regido por princípios constitucionais.

O que move o Estado é o dinheiro oriundo das contribuições, juntamente com a atividade de captação de recursos surge o contribuinte que não quer efetuar o pagamento, com isso impedindo que o Estado promova as políticas que combatem às desigualdades.

Erradicar a pobreza e minimizar a marginalização é dever do Estado. Porém, sem recursos, não é possível atuar.

Conclui-se que o Estado deve ofertar segurança e ordem para a sociedade. Portanto, precisa de recursos financeiros, ou seja, receita. A chamada receita derivada é resultado dos tributos e das multas.

Os tributos são impostos pelo Estado, classificam-se em taxas, empréstimos compulsórios, contribuições especiais, impostos. São devidamente cobrados amparados na lei.

O ilícito tributário é cometido por aquele que deixa de cumprir com a obrigação tributária, fazendo com que o Estado o puna, podendo ser através de multa ou pena. Ressalta-se que ilícito é tudo aquilo que viola o ordenamento jurídico.

O ilícito tributário origina-se da violação da legislação tributária, através do descumprimento da obrigação principal ou acessória.

O crime praticado por pessoa particular contra a ordem tributária, nada mais é do que suprimir o pagamento de um tributo devido, trazendo prejuízo direto aos bens e aos cofres públicos, pois ao suprimir o tributo, caracteriza-se o prejuízo à sociedade como um todo.

No presente estudo foi possível entender com maior clareza os atos ilícitos e as sanções aplicadas a cada um.

Sendo assim é preciso que se elaborem leis e sanções mais severas contra quem pratica ilícito tributário, para proteger a sociedade dos resultados de tal ação, uma vez que se perde a observância das necessidades públicas ao não se receber o que é de direito.

Dessa forma, percebe-se a importância de se coibir os ilícitos tributários. Crimes estes que ferem a moralidade pública causando danos patrimoniais e atingem uma parcela considerável da sociedade. Uma vez que, é através dos tributos que o Estado cumpre sua função de realizar o bem comum, cumprindo sua função social de promover a igualdade e a justiça por meio do desenvolvimento social e econômico. É preciso que além das normas já vigentes se criem leis mais rígidas e eficazes para repreender a prática da sonegação fiscal, ensejando sanções patrimoniais que podem ser aumentadas em função da gravidade do ilícito tributário cometido. Também investir e incentivar a educação fiscal para que todos conheçam e pratiquem o cumprimento da lei.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2010.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 9. ed. São Paulo, Saraiva, 2003.

_____. **Direito tributário brasileiro**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Imposto de renda das empresas**. Atualizado de acordo com a Lei nº 11.638/07 e MP 449/08. 6 ed. São Paulo: Atlas, 2009.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros editores, 2006.

_____. **Hipótese de incidência tributária**. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1992.

AZEVEDO, Robson de. **O que é tributos diretos, indiretos, reais, pessoais, proporcionais, progressivos, fixo, fiscais, parafiscais e extrafiscais?** Disponível em: <https://robsonecml.wordpress.com/2009/12/07/o-que-tributos-diretos-indiretos-reais-pessoais-proporcionais-progressivos-fixo-fiscais-parafiscais-e-extrafiscais/>. Acesso em: 27 abr 2015.

BRASIL. **Decreto-lei no 2.848, de 7 de dezembro de 1940**. Código Penal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del2848.htm>. Acesso em: 29 out. 2015.

_____. **Decreto-lei Nº 195, de 24 de fevereiro de 1967**. Dispõe sobre a cobrança da Contribuição de Melhoria. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0195.htm>. Acesso em: 29 out. 2015.

_____. **Lei nº 9.983, de 14 de julho de 2000**. Altera o Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9983.htm>. Acesso em: 29 out. 2015.

_____. **Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965**. Define o crime de sonegação fiscal e dá outras providências. Disponível

em:<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-1969/L4729.htm>. Acesso em: 29 out. 2015.

_____. **Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964.** Dispõe sobre o imposto de consumo e reorganiza a diretoria de rendas internas. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4502.htm>. Acesso em: 29 out. 2015.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário Tributário.** Imóveis Próprios. Locação e venda. Incidência do PIS e da COFINS (LC 70/1991). Brasília, 07 de agosto de 2012. Ministra CÁRMEN LÚCIA. (Relatora). Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoPeca.asp?id=87981250&tipoApp=.pdf>. Acesso em: 30 jul. 2015.

_____. Supremo Tribunal Federal. **AI: 637459 SP**, Relator: Min. CÁRMEN LÚCIA, Data de Julgamento: 17/09/2009, data de Publicação: DJe-184 DIVULG 29/09/2009 PUBLIC 30/09/2009). Disponível em: <http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/5421147/agravo-de-instrumento-ai-637459-sp-stf>. Acesso em: 30 jul. 2015.

_____. **Lei nº 5.172, de 25 de Outubro de 1966.** Código Tributário Nacional Diário Oficial da União, 25 out. 1966. Disponível em < <https://www.planalto.gov.br>> Acessado em 28/04/2015.

_____. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil.** Brasília, DF: Senado federal, 1988.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário.** 26. ed. São Paulo Saraiva. 2014

_____. **Curso de direito tributário.** 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

_____. **Curso de direito tributário.** 4. ed. São Paulo: Saraiva. 1991.

CASSONE, Vitorio. **Direito tributário.** 15. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

CFC. Conselho Federal de Contabilidade. **Resolução CFC 828/1998.**

DENARI, Zelmo. **Curso de direito tributário.** 5. ed. Rio de Janeiro: Forense.1995.

DINIZ, Maria Helena. **Compêndio de introdução à ciência do direito.** 17. ed. São Paulo: Saraiva 2005.

FALCÃO, Amilcar de Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária.** 7 ed. São Paulo: Noeses, 2013.

FERREIRA, Roberto dos Santos. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Malheiros, 1996.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 15. ed. São Paulo: Atlas S.A, 2008.

HARADA, Kiyoshi. **Direito tributário**. São Paulo: MPMagalhães, 2006.

_____. **Direito financeiro e tributário**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

_____. **Direito financeiro e tributário**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

HOUAISS, **Dicionário de sinônimos e antônimos**. 3. ed. 2011.

JUSBRASIL. **Sonegação Fiscal**. Disponível em: <<http://www.jusbrasil.com.br/topicos/26413502/sonogacao-fiscal>>. Acesso em: 29 out. 2015.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

_____. **Curso de direito tributário**. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 1997.

MARTINS, Ives Granda. **Curso de direito tributário**. 13.ed. São Paulo: ed. Saraiva. 2006.

_____. **Pesquisas tributárias: Direitos Fundamentais do Contribuinte**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002.

MATTOS, Eloá Alves Ferreira de; MATTOS, Fernando César Baptista de. **Os sujeitos da obrigação tributária**. In: GOMES, Marcus Lívio; ANTONELLI, Leonardo Pietro. **Curso de direito tributário brasileiro**. São Paulo: Quartier Latin, 2005. v. 1.

MIRANDA, Maria Bernardete. **Princípios constitucionais do direito tributário**. Disponível em <http://www.direitobrasil.adv.br/artigos/tri.pdf>. [2009]. Acesso em: 05 mai 2015.

NADER, Paulo. **Introdução ao estudo do direito**. 36. ed. rev. e atualizada Rio de Janeiro: Forense, 2014.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

OLIVEIRA, L. M. et al. **Manual de contabilidade tributária**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

OVALLE, Claudenei Leão. **Os ilícitos contra a ordem tributária e a proporcionalidade das multas aplicáveis**. Leme/SP: J. H. Mizuno, 2009.

PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. Porto Alegre: livraria dos Advogados. 2009.

_____. **Direito tributário: constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. Porto Alegre: livraria dos Advogados. 2005.

QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. **Responsabilidade tributária objetiva no direito tributário (e aduaneiro)**. volume II. São Paulo: Atlas, 2004.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

_____. **Manual de direito tributário**. 5. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 2013.

SILVA, Paulo Roberto Coimbra. **Grandes temas do direito tributário sancionador**. São Paulo: Quatrier Latin do Brasil, 2010.

TAVARES, Alexandre Macedo. **Fundamentos de direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

TELINE, Pamela Cristina. **Dos crimes contra a ordem tributária**. Disponível em <http://intertemas.unitoledo.br/revista/index.php/ETIC/article/view/1559/14862007>. Acesso em: 08 jul 2015.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 14. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

VEIGA, Fabiano Macedo da. **A substituição tributária progressiva no ICMS**. (Monografia). Pós Graduação Latu Sensu da PUC-Rio. 2010.