

Economic Analysis of Law Review

Fiscal Citizenship Policies and Social Participation in Combating Tax Evasion

Programas de Estimulo à Cidadania Fiscal e a Participação Social no Combate à Sonegação

André Folloni¹

Pontifícia Universidade Católica do Paraná

Priscila Lais Ton Bubniak²

Pontifícia Universidade Católica do Paraná

RESUMO

O estudo avalia como os programas de estímulo à cidadania fiscal podem contribuir para a criação de um ambiente de prevenção situacional e de cumprimento voluntário das obrigações tributárias, combatendo a sonegação fiscal e aumentando a arrecadação. A cidadania fiscal é compreendida a partir da cidadania solidária e, portanto, da existência de direitos e deveres entre contribuintes e o Estado e entre os próprios cidadãos. Neste sentido, a arrecadação deixa de caracterizar uma relação de poder e passa a constituir um objetivo comum, indispensável para a consecução e realização de objetivos socialmente eleitos, instrumentalizados pelo Estado. Atento à necessidade de novas formas de intervenção e de controle social, o estudo versa sobre a importância do estímulo a atos socialmente úteis, em complemento à tradicional repressão aos atos socialmente nocivos. Utilizando o método sistêmico e interdisciplinar, envolve as disciplinas do Direito Tributário, Direito Penal Tributário e Análise Econômica do Direito.

Palavras-chave: Cidadania Fiscal, Tributação, Desenvolvimento, Intervenção do estado, Educação fiscal.

JEL: K0, K10

ABSTRACT

This study aims to evaluate how programs that encourage tax citizenship may contribute to create situational prevention and voluntary fulfillment of tax obligations, in order to fight tax evasion. Fiscal citizenship is understood from solidary citizenship and, therefore, from the existence of rights and duties, not only between taxpayers and the State, but also among citizens. In this regard, tax collection ceases to be a relation of power and becomes a common goal that is crucial to the pursuit and realization of social elected purposes, which are manipulated by the state. In attention to the need for new forms of intervention and social control, this study is about the importance of enhancing socially useful actions alongside with repression to socially harmful actions. In this research, it will be used the systemic and interdisciplinary method that involves Tax Law, Tax Crime Law and the Economic Analysis of Law.

Keywords: Fiscal citizenship, Taxation, Development, State Intervention, Fiscal education.

R:02/05/2017 **A:**22/08/2017 **P:**30/12/2017

¹ E-mail: folloni.andre@pucpr.br

² E-mail: priscila@sanchezrios.com.br

1. Introdução

Com o intuito de combater a sonegação fiscal e aumentar a arrecadação tributária, Estados e Municípios brasileiros lançaram programas de estímulo à cidadania fiscal por meio de políticas de fomento à exigência de emissão do documento fiscal. No âmbito dos Estados, esses programas objetivam reduzir a sonegação do Imposto de Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações – ICMS. Nos Municípios, há iniciativas voltadas à redução da evasão fiscal do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS.

Esses programas ganharam popularidade devido às recompensas conferidas aos consumidores de mercadorias e serviços que colaborarem com o processo de fiscalização ao exigir a inclusão do número do seu CPF na nota, o que obriga o vendedor ou prestador de serviço a emitir o documento fiscal e, assim, declarar ao poder público a ocorrência do fato gerador do tributo. Há, então, um estímulo à exigência da nota fiscal pelo uso de sanções premiaias.

O papel fiscalizatório dos cidadãos não fica adstrito à exigência da nota fiscal. Também abrange a possibilidade de verificação – por meio do cadastro eletrônico nos programas – do efetivo registro dos documentos fiscais em seus extratos. A ausência de registro pode ser denunciada pelos consumidores, desencadeando procedimentos administrativos que podem culminar na aplicação de sanções ao comerciante ou ao prestador de serviços.

Esse tipo de estímulo reflete importante mudança na relação entre Estado e contribuintes: a arrecadação caracterizada como um objetivo comum, indispensável para a consecução e realização dos objetivos constitucionais instrumentalizados por meio do Estado, sobretudo a garantia e a promoção dos direitos fundamentais. O objetivo deste artigo é exatamente estudar esse tipo de política como um estímulo ao exercício da cidadania fiscal e à participação dos cidadãos no combate à sonegação.

A ideia de cidadania fiscal envolve profunda conscientização a respeito da função social dos tributos, do dever de pagamento dos tributos legalmente devidos e do direito à resistência ao pagamento de tributos ilegais, das possibilidades de fiscalização do cumprimento das obrigações tributárias pelos demais membros da sociedade, bem como do direito de exigir a correta aplicação dos valores arrecadados. Essas noções serão desenvolvidas no primeiro tópico deste artigo.

Tendo em vista que os programas de incentivo à cidadania fiscal objetivam diminuir a sonegação e aumentar a arrecadação, interessa, também, compreender de que forma o exercício da cidadania fiscal e a cooperação no combate à sonegação podem contribuir para a criação de um ambiente de prevenção situacional e de cumprimento voluntário das obrigações tributárias. O modelo restrito à técnica obrigação-sanção é insuficiente, sobretudo quando se trata do adequado estímulo a comportamentos socialmente desejáveis. Nesse campo, novas técnicas de ordenação social são necessárias, como a promoção e o estímulo. À vista disso, o segundo tópico do artigo versa sobre o tradicional mecanismo de prevenção e repressão à sonegação.

O terceiro tópico procura satisfazer o objetivo geral do trabalho, demonstrando de que forma o efetivo exercício da cidadania fiscal e a cooperação no combate à sonegação podem

contribuir para a criação de um ambiente de prevenção situacional e de um maior grau de cumprimento voluntário das obrigações tributárias.

O método utilizado para a abordagem é sistêmico e interdisciplinar. O estudo contempla, neste sentido, áreas de interesse como cidadania fiscal, educação fiscal, administração tributária, sonegação fiscal, políticas públicas e obediência tributária, envolvendo, no plano jurídico, o Direito Constitucional, o Direito Tributário, o Direito Penal Tributário e a Análise Econômica do Direito.

2. Cidadania Fiscal

A cidadania é definida por Torres (2001, p. 316) como aquele vínculo de pertencimento a uma comunidade que assegura ao ser humano um conjunto de direitos e, simultaneamente, impõe deveres.

Assim compreendida, a cidadania pode ser estudada sob diversos aspectos. O aspecto temporal relaciona a cidadania à sucessão dos direitos individuais, políticos, sociais e difusos, bem como às noções de liberdade, justiça e solidariedade. O aspecto espacial compreende a cidadania nos planos local, nacional, internacional, supranacional, cosmopolita e cibernético. Há, na cidadania, um componente bilateral importante, já que se exprime em termos de direitos e deveres, que por sua vez se inserem cidadania pública e privada e na cidadania ativa e participativa. Sob o ponto de vista processual, a cidadania envolve os processos jurídicos por meio dos quais se concretizam direitos e deveres (Torres, 2001, p. 256).

Aquilo que se costuma denominar de cidadania solidária consiste em uma terceira etapa de afirmação da cidadania. A primeira fase, caracterizadora do Estado Liberal, corresponderia à cidadania passiva, compreendida como aquela na qual o cidadão, preocupado fundamentalmente com a proteção dos seus direitos e liberdades individuais, outorga a possibilidade de criar e executar administrativamente o direito a políticos profissionais (Nabais, 2005, pp. 141-167). O segundo momento estaria relacionado à afirmação do Estado Democrático e, portanto, à concretização dos direitos políticos por meio da cidadania ativa ou participativa. Por fim, a terceira etapa caracterizar-se-ia pela assunção, pelo cidadão, de encargos, deveres e responsabilidades: o cidadão assume o papel de protagonista ativo na vida pública para a concretização de objetivos comuns a todos os membros da comunidade, como a construção de uma sociedade livre, justa e solidária – tal como previsto, por exemplo, no Preâmbulo e artigo 3.º, I, da Constituição (Godói, 2005, pp. 141-167).

No exercício da cidadania solidária, os indivíduos abandonariam o individualismo para assumir responsabilidades sociais em relação à comunidade. Com isso, o Estado não pode ser compreendido como um ente com vida própria e independente, separado da sociedade e dos cidadãos (Folloni, 2012, p. 17). Nessa conjuntura, ambos, sociedade e Estado, tornam-se dois conjuntos de pessoas com deveres diferentes mas comuns na democratização plena daquelas condições mínimas para a vida com dignidade (Folloni, 2012, p. 22).

Por isso, é comum anotar que a cidadania solidária não compreende apenas os direitos, mas também os seus correspectivos deveres. Os direitos individuais e os direitos sociais são

usufruídos de forma solidária, e sustentados por deveres jurídicos relacionados com a solidariedade (Torres, 2001, p. 317). Isso coloca em pauta o tema do dever de pagar tributos como um dos deveres indispensáveis para a manutenção do Estado, o suporte financeiro das liberdades e dos direitos individuais, sociais, coletivos e difusos. Nesse contexto, a cidadania fiscal deve ser concebida a partir dos cidadãos, não do Estado (Nabais, 2005, p. 134). Tudo no âmbito da relação fundamental entre solidariedade social e cidadania, que se consubstancia na cidadania solidária.

Os tributos, cujo dever de pagamento surge com a própria noção moderna de cidadania, concretizam a ideia de solidariedade social ao longo de toda a evolução do Estado Fiscal, não obstante assumam especial relevância no Estado Fiscal Social (Nabais, 2005, p. 127). O Estado Liberal é predominantemente caracterizado pela cidadania passiva e o dever de pagar tributos está associado à existência e ao funcionamento econômico do Estado, responsável pela realização, manutenção e garantia dos direitos e liberdades individuais, mas, ao menos intencionalmente, neutro econômica e socialmente (Nabais, 1998, p. 102). Ainda assim, evidencia-se a solidariedade social pelo simples fato de alguns contribuintes suportarem, de acordo com a sua capacidade contributiva, o custo de todos serviços públicos que, de alguma forma, teoricamente beneficiam a todos, sejam ou não contribuintes, e ainda que a máquina administrativa seja mínima (Nabais, 2005, p. 128). Entretanto, como destaca Nabais (1998, p. 103), é com o Estado Social que o pagamento de tributos passa a estar relacionado à existência de determinado tipo de sociedade, com garantias públicas de vida digna, e não apenas com a existência do Estado. Os tributos e o próprio Direito Tributário passam a ser instrumentos fundamentais na mudança da realidade social. Com isso, não só a tributação é alargada – pela ampliação dos custos do Estado – mas, também, passa a instrumentalizar a intervenção do Estado na economia, por meio de tratamento fiscal diferenciado para determinados setores da sociedade civil e da redistribuição de rendimentos (Nabais, 2005, pp. 129-133). Fiscalidade e extrafiscalidade juntam-se na busca pela implementação dos objetivos fundamentais da Constituição (Rabbani, 2016, p. 14).

Portanto, no Estado Social, a cidadania solidária remete à existência de um novo papel do cidadão, caracterizado por deveres para com a realização de valores assumidos pela comunidade e para a comunidade (Nabais, 2005, p. 101). É nessa perspectiva que Greco (2005, p. 171) descreve o Estado como um instrumento criado pela sociedade para viabilizar direitos e impor deveres individuais e coletivos, sociais e políticos. Disso decorre que o Estado tem o direito e o dever de cobrar tributos na medida em que são necessários para viabilizar o seu dever de prestar serviços públicos em consonância com os objetivos e prioridades eleitos pela Constituição. Os cidadãos, por sua vez, têm o dever de pagar os tributos legalmente instituídos e o direito de exigir e de receber do Estado prestações de qualidade.

A solidariedade não se manifesta em uma relação de subordinação, mas requer cooperação, atuação conjunta de todos os cidadãos. Por isso mesmo, não só existem direitos e deveres entre os indivíduos e o Estado, mas também direitos e deveres entre os próprios cidadãos (Torres, 2001, p. 254). Logo, nenhum cidadão dotado de capacidade contributiva, na forma da lei, pode eximir-se de contribuir para o suporte financeiro do Estado e da própria sociedade, nem deve abandonar seu dever cívico de exigir atuação estatal em consonância com a Constituição e em qualidade compatível com os valores arrecadados (Nabais, 1998, p. 135).

O exercício da cidadania fiscal requer, em primeiro lugar, uma profunda conscientização acerca do dever de pagar de tributos, que não decorre de uma relação de subordinação ao poder estatal, caracterizada por poder e coerção, senão da relação, nas palavras de Nabais (1998, p. 102), com os “titulares de direitos fundamentais cuja efetivação passa, em primeira linha, pela actuação de terceiros”. Em segundo lugar, a cidadania fiscal implica participação no controle do cumprimento desse dever, uma vez que o descumprimento por parte de alguns acaba onerando demasiadamente os demais e, simultânea ou alternadamente, inviabilizando a realização dos objetivos constitucionalmente previstos e eleitos como indispensáveis para a plena realização social de todas as pessoas.³ Em terceiro lugar, cidadania fiscal pressupõe o dever de controlar os modos e os meios de aplicação das receitas, para garantir que o tributo arrecadado seja destinado àquilo que se invoca como motivo para sua exigência (GRECO, 2005, pp. 183-184). E, em quarto lugar, cidadania fiscal demanda resistência a tributos abusivos ou ilegais, por meios políticos ou jurídicos, administrativos ou judiciais, conforme o caso.

Interessa, pois, ao presente trabalho, a participação social no controle do cumprimento do dever de pagar tributos. Sob a perspectiva da cidadania passiva ou democrática, esse direito de exigência do cumprimento se dá por meio Estado: a administração tributária examina o adequado cumprimento dos deveres tributários e, sendo o caso, deflagra os atos de cobrança (Harada, 2001, p. 395). Há, ainda, a repressão administrativa e penal das condutas consideradas fraudulentas.

Entretanto, a cidadania fiscal, em sua plenitude, deve conferir também ao cidadão meios de exigir que os demais membros da comunidade sejam postos na condição de sujeito passivo e cumpram efetivamente com as obrigações daí decorrentes (Nabais, 2005, p. 135). Conforme destaca Nabais (2005, p. 135), a cidadania fiscal adquire potencialidade quando garantidos, por exemplo, “meios procedimentais e processuais, como o reconhecimento de legitimidade ativa aos contribuintes para impugnam administrativa e judicialmente os atos de não-tributação ou de tributação menor ilegais”, chegando esse pesquisador a sugerir alguma forma de ação popular com essa finalidade e, inclusive, com recompensa ao autor da ação (Nabais, 2005, p. 135).

A cidadania fiscal requer, portanto, participação na arrecadação tributária, que não se dá apenas por meio do voto e da escolha daqueles representantes que, por lei, definirão os tributos a serem cobrados, mas também mediante efetivo controle das políticas de incentivos e benefícios fiscais, bem como por meio do controle do cumprimento do dever de pagamento pelos demais membros da comunidade. Zingales (2015, pp. 190-200), em proposta decerto ousada, destaca a importância do *enforcement* no controle de subsídios injustamente obtidos por grandes empresas, mediante *lobby* e justificativas sociais sedutoras. Para o autor, mecanismos de controle pelo povo deveriam garantir a qualquer cidadão legitimidade para processar o subsidiado e obter a restituição do subsídio para os cofres públicos, ganhando comissão por tal ação.

³ A respeito dos efeitos negativos da inadimplência, vide Bruno (2016). Sobre a necessidade de uma abordagem “complexa” a respeito da sonegação, conferir Sayeg (2003).

O exercício desse direito-dever por parte dos cidadãos geraria consequências favoráveis de ordem prática, que beneficiam a própria administração tributária. Daí a importância de o Estado atuar neste domínio por meio da via promocional ou de incentivo, encorajando aquelas condutas conformes (Nabais, 2005, p. 125; Bobbio, 2007, p. 21).

Talvez não seja preciso, nem conveniente, ir tão longe – medidas assim, provavelmente, produziriam consequências negativas ainda não pensadas pela doutrina, pelo que demandam mais pesquisa. Programas de estímulo à cidadania fiscal baseados em incentivos para condutas simples, como exigir nota fiscal, contudo, podem ser um bom caminho. Podem funcionar, tais medidas, como formas de prevenção não criminal à sonegação fiscal, sem necessidade de mais atuação da burocracia administrativa ou do Poder Judiciário.

3. Sonegação e Direito Penal

Os números relativos à inadimplência tributária e à sonegação fiscal são importantes. Por exemplo, em 2015, a carga tributária esteve em mais de 34% do PIB, mas a inadimplência dos contribuintes superou os 37% do PIB (IBPT). A sonegação, por sua vez, representa mais de 7% do PIB, cerca de 23% da arrecadação (SINPROFAZ, 2016).

Em termos jurídicos, inadimplência, elisão e sonegação são fenômenos profundamente diferentes. Enquanto sonegação é crime, a elisão compreende condutas lícitas de planejamento e estruturação da atividade econômica que têm, entre seus efeitos, a redução da carga tributária incidente naquelas operações (Eisele, p. 22). Já a inadimplência pode ter uma série de origens e de causas. Todos, contudo, provocam redução da arrecadação e, em alguns casos, é difícil distinguir na prática esses fenômenos, gerando dificuldades para os julgadores administrativos e para os magistrados (Siqueira & Ramos, 2005, p. 558).

O inadimplemento tributário caracteriza descumprimento da obrigação tributária principal, sujeitando o contribuinte à inscrição em dívida ativa e à execução judicial dos créditos. A sonegação, por sua vez, é caracterizada pela omissão, fraude, falsificação, ocultação ou inserção de informações não verdadeiras, com o intuito de evitar o pagamento do tributo. Enquanto a cobrança do crédito tributário depende, por um lado, da atuação dos órgãos encarregados pela defesa do patrimônio público e, por outro, da solvência dos contribuintes, sua capacidade de suportar o pagamento da dívida, a sonegação é um problema bastante complexo que requer um vasto conjunto de instrumentos de controle, uma vez que a postura do contribuinte é influenciada por diversos fatores, dentre eles, aspectos de justiça tributária, prevalência de normas sociais, avaliação de benefícios públicos recebidos, bem como a possibilidade de a sonegação ser dectada e punida.

Uma das formas de controle da sonegação está relacionada à sanção aflagrante, isto é, à punição aos comportamentos indesejados por meio da tipificação penal. Conforme destaca Bobbio (2007, p. 4), “nas concepções em que o Estado assume a função de guardião da ordem pública, o direito se resume, pouco a pouco, ao direito penal; e uma das características do direito penal é, precisamente, ser composto, sobretudo, de normas negativas”.

No Brasil, a sonegação fiscal foi tipificada pela Lei nº 4.729/65, posteriormente reformulada pela Lei nº 8.137/90. Essas leis, em conjunto com as demais figuras típicas previstas

nos artigos 168-A e 337-A (crimes fiscais previdenciários) e art. 334 (descaminho) do Código Penal, compõem o segmento do Direito Penal Tributário. Contudo, apenas as modalidades delitivas cujo evento é implementado por uma conduta instrumental de configuração fraudulenta (as definidas nos arts. 1º, caput, da Lei nº 8.137/90 e arts. 334 e 337-A do CP) são denominadas sonegação fiscal, pois as demais modalidades delitivas (previstas no art. 2º, II da Lei 8.137/90 e arts. 168-A do CP) se consumam com a inadimplência da prestação da obrigação tributária e consequente apropriação indébita dos tributos retidos, independentemente da prática de qualquer conduta fraudulenta (Eisele, 2007, pp. 107-108).

Portanto, o Direito Penal, de forma subsidiária, tipificou as condutas qualificadas pelo meio fraudulento que objetivam induzir o fisco em erro, como caracterizadoras da “sonegação fiscal” (Eisele, 2002, p. 23). Essas condutas, entretanto, estão reguladas pelo Direito Tributário, que estabelece um dever jurídico-tributário. O Direito Tributário, conforme seus critérios, determinará a existência de tributo a pagar, o cumprimento de prazo, a observância das obrigações acessórias e demais condutas pertinentes (Carraza, 2007, p. 17). Por esse motivo, sem a caracterização de um ilícito tributário e o prévio exaurimento da via administrativa, não há que se falar em ilícito penal (Sánchez Rios, 1998, p. 23).

Disso decorre que a probabilidade de detecção e punição da conduta tipificada criminalmente depende da probabilidade de detecção e punição na esfera administrativa tributária. Essa variável, por sua vez, está diretamente relacionada ao montante de recursos que o Estado está disposto a empregar para controlar e efetivamente punir aqueles que descumprirem as leis tributárias. Nesse sentido, Siqueira e Ramos (2005, p. 576), após revisão da literatura teórica e empírica, nacional e internacional, sobre o tema, ressaltam:

A sonegação é resultado de um conjunto de comportamentos bastante complexo e é motivada por uma variedade de fatores. A ameaça de detecção e sua punição são certamente os principais fatores que influenciam o desejo de sonegar e, como já constatado pela teoria e algumas evidências empíricas, o aumento da probabilidade de detecção e punição tende a reduzir a sonegação. No entanto, aumentar a probabilidade de detecção implica aumentar os custos da arrecadação. Logo, como é impossível (em termos de custos) auditar 100% dos contribuintes, sempre uma certa sonegação será possível do ponto de vista econômico.

Muitos estudos utilizam ferramentas econômicas para a análise da obediência tributária e da dissuasão pela detecção e aplicação de sanções. Alguns desses estudos concluem que o comportamento do contribuinte pode ser visto como o resultado de um cálculo racional, de uma avaliação cuidadosa dos custos e benefícios da sonegação.⁴

Parece claro que a análise econômica do comportamento sonegador não pode ser reduzida estritamente a dois parâmetros, quais sejam, penalidade e probabilidade de auditoria e punição. Isso conduziria ao raciocínio de que, sendo o comportamento influenciado pelo custo esperado da sanção – obtido pela multiplicação da magnitude da pena pela probabilidade de

⁴ Vide Becker (1968), Allingham e Sandmo (1972), Kahneman e Tversky (1979), Klepper e Nagin (1989), Beck, Davis e Jung (1991), Sheffrin e Triest (1992), Alm, McClelland e Schulze (1992), Siqueira (2004), Siqueira e Ramos (2006) e Kastlunger, Kirchner, Mittone e Pitters (2009).

imposição – e dado o alto custo do aumento da fiscalização, logo, a solução estaria no recrudescimento da pena (Siqueira & Ramos, 2006, p. 566). A sanção ideal, seguindo esse raciocínio, seria “*aquella cuya gravedad tende al infinito y cuya probabilidad de imposición tende a cero*” (Ortiz de Urbina Gimeno, 2004, p. 59), violando, evidentemente, uma série de princípios e garantias do Estado Democrático de Direito (Silva Sánchez, 2004, pp. 37-47). Além disso, há importantes contribuições entre os economistas, das quais se destaca a obra de Sen (1998, p. 15), demonstrando o desacerto de excluir, da análise das motivações de comportamentos econômicos, o elemento ético.

O estudo do comportamento dos indivíduos frente ao sistema de incentivos positivos e negativos pode apontar diferentes propostas em terrenos nos quais a análise jurídica tradicional, dogmática, tem se mostrado insuficiente, por desconsiderar elementos importantes de motivação do comportamento humano, bem como as consequências práticas de diferentes escolhas político-normativas. Tal análise, se não coloca à prova a própria legitimidade da intervenção do Direito Penal, põe em dúvida a eficiência de sua adoção, quando considerado o histórico de previsões de extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo.⁵ Ou, então, a eficiência de sua adoção dissociada de outras políticas indispensáveis ao tratamento de um problema complexo como o da sonegação.

Verifica-se, no Direito Penal Tributário brasileiro, uma instrumentalização da atividade arrecadatória, à medida que a tutela penal confere um grau de coercibilidade mais acentuado à legislação administrativa por meio da imposição de pena privativa de liberdade como sanção ao ilícito. Essa perspectiva de instrumentalização do Direito Penal Tributário poderia ser afastada se, no núcleo teleológico da intervenção, estivesse a defesa do bem jurídico e não a reparação do dano. Esse raciocínio é empregado por Eisele (2002, p. 13) quando procura demonstrar a impropriedade do discurso que vislumbra no Direito Penal Tributário um conteúdo utilitário. Entretanto, as constantes previsões legislativas de causas de extinção de punibilidade pelo pagamento do tributo, desprovidas de qualquer fundamentação jurídica amparada na teoria da desistência voluntária (Sánchez Rios, 1998, p. 87), notadamente por meio dos sucessivos programas de recuperação fiscal dos quais os governos têm lançado mão em situação de crise, acabam por afastar o custo esperado da prática delitiva, qual seja, a imposição da sanção penal. Logo, verificado o ilícito tributário, caracterizado também como ilícito penal, a gravidade das consequências se resumirá ao pagamento do tributo, acrescido de multa, juros e correção monetária, havendo benefício aos sujeitos que gozam de condição financeira suficiente para tal.

Sugere-se, então, reflexão a respeito dos incentivos negativos que uma política criminal arrecadatória pode produzir sobre os comportamentos dos agentes; da insegurança jurídica provocada pelas constantes mudanças normativas e jurisprudenciais no tocante à possibilidade de extinção ou suspensão da punibilidade pelo pagamento ou pelo parcelamento dos débitos tribu-

⁵ Neste sentido, Cf. artigo 2º da Lei 4.729/65 (autorizando a extinção), artigo 14 da Lei 8.137/90 (autorizando a extinção); artigo 98 da Lei 8.383/91 (revogando a possibilidade); artigo 34 da Lei 9.249/95 (autorizando); artigo 15 da Lei 9.964/2000 (que instituiu o REFIS); artigo 9º da Lei 10.684/2003 (que instituiu o PAES); artigos 68 e 69 da Lei 11.941/2009 (que instituiu o REFIS da Crise); Lei 12.382/11 (que alterou o artigo 83 da Lei 9430/96) e Lei 13.254/16 (que instituiu o RERCT).

tários; da possibilidade de favorecimento daqueles que possuem condições financeiras, inclusive para arcar com os custos do *lobby* indispensável para a promulgação de leis de regularização que os favoreçam; da violação dos princípios da dignidade humana, da liberdade e da igualdade, notadamente quando denúncias desamparadas de quaisquer indícios de materialidade e autoria são oferecidas e aceitas, tão somente para compelir os denunciados ao pagamento de tributos – não raras vezes julgados devidos após reformulação da interpretação do fisco quanto à exigência ou quanto à caracterização de condutas, outrora lícitas, agora como fraudulentas; dentre outros problemas que poderim ser suscitados.

O Direito Penal não pode ser convertido em um mecanismo puramente simbólico, abandonando a efetiva tutela de bens jurídicos e a prevenção de condutas a eles lesivas, em favor de uma prevenção geral positiva – embora essa missão pudesse ser justificada, por um lado, pelo baixo custo do sistema penal se comparado à implantação de mecanismos jurídico-administrativos alternativos e, por outro, pelos efeitos produzidos sobre a opinião pública, pelo menos em curto e médio prazo, de funcionamento do ordenamento jurídico (Silva Sánchez, 2004, pp. 53-54).

Muitas pessoas cumprem normas não só em virtude de cálculo racional e instrumental. Entretanto, essa disposição de cumprimento das normas pode diminuir, em muitos casos, na medida em que a infração às normas se faz atrativa, principalmente quando se percebe que aquele que as infringe não é sancionado (Silva Sánchez, 2004, p. 35).

Não por outro motivo, Siqueira e Ramos (2005, p. 576), acrescentam:

Os fatores sociológicos e éticos certamente desempenham um papel demasiadamente importante, embora seu efeito seja mais sutil e mais difícil de ser avaliado. Isto sugere que a imposição-padrão baseada na punição não deve ser abandonada. Ela pode ser suplementada por abordagens alterantivas, em que se pode apelar à consciência moral dos contribuintes ou à necessidade de se reforçar a coesão social.

Problemas complexos como a sonegação demandam tratamentos também complexos (Sayeg, 2003, p. 15). Nas palavras de Bobbio (2007, p. 2), a compreensão tradicional do direito, que o considera “exclusivamente do ponto de vista da sua função protetora e repressiva”, é colocada em crise face “ao emprego cada vez mais difundido das técnicas de encorajamento em acréscimo, ou em substituição, às técnicas tradicionais de desencorajamento”. Não por outro motivo, buscam-se diferentes formas de intervenção do Estado e novos meios de controle social.

Aqui, destacam-se os programas de estímulo à cidadania fiscal. Recorrendo à conscientização dos cidadãos acerca da importância social dos tributos e do controle do pagamento por meio da exigência de documentos fiscais, induzem comportamentos, mediante premiação, importantes para o combate à sonegação fiscal e para o incremento da arrecadação, por exemplo, do ICMS e do ISS.

Cumpram agora analisar de que maneira os programas de incentivo à cidadania fiscal podem contribuir para a criação de um ambiente de prevenção à prática da sonegação.

4. Cidadania Fiscal e Controle Social

Os programas de estímulo à cidadania fiscal existem, dentre outros motivos, para oferecer mecanismos para que os cidadãos possam contribuir com a obediência legal (*compliance*) em conjunto com os tradicionais mecanismos de dissuasão (*deterrence*). Eles pressupõem uma mudança de perspectiva no campo da administração tributária, que desloca a exclusividade da atenção da aplicação administrativa da norma tributária. Substitui-se a exclusividade da relação de subordinação entre Estado e cidadãos por um ambiente de cooperação na consecução de objetivos comuns aos cidadãos e ao fisco, quais sejam, o cumprimento das obrigações tributárias. Como destacam Mattos, Rocha e Toporcov (2013, p. 100), os programas de incentivo à cidadania fiscal podem ser vistos “como uma resposta das autoridades fiscais a uma nova percepção dos contribuintes como clientes”, pois, “ao invés de agir sobre os vendedores (sobre quem recaem os impostos) agiram sobre os consumidores, tornando-os parceiros na fiscalização”, por meio de incentivos financeiros e campanhas de conscientização sobre os benefícios dos programas.

Até pouco tempo atrás, a administração tributária dependia demasiadamente de recursos humanos para a realização de auditorias documentais (livros fiscais, notas fiscais) e verificação das variáveis que definem as bases tributárias (rendas, vendas, rendimentos, entre outras). Isso tornava a atividade custosa, sobretudo em tempo e agilidade. Esse cenário tem sido alterado com o advento de novas tecnologias. Com a informatização da Fazenda Pública, alterou-se a forma como o governo se relaciona com a sociedade, aumentando-se a transparência, adotando-se novas técnicas de gestão, aumentando-se a eficiência, ampliando-se os mecanismos de participação e *accountability*, no que se convencionou chamar governo eletrônico, *e-government* ou *e-gov* (Ribeiro & Freitas, 2012, p. 208-209).

Nesse novo contexto, alargou-se também a fiscalização tributária. O fisco ou *e-fisco*, por meio do Sistema Público de Escrituração Digital, consegue cruzar informações prestadas pelos contribuintes (pessoas físicas e jurídicas) no cumprimento de obrigações acessórias exigidas pelos entes federativos, especialmente aquelas contidas em declarações obrigatórias como a Declaração de Informações sobre Atividades Imobiliárias (DIMOB), a Declaração de Serviços Médicos (DEMED), Declaração de Operações com Cartões de Crédito (Decred), identificar inconsistências nas informações prestadas e realizar acompanhamentos econômico-tributários diferenciados e especiais, o que facilita, sobremaneira, as auditorias.⁶ Portanto, a administração tributária depende hoje de computadores com grande capacidade de processamento e de uma

⁶ Fundamentado no artigo 37, inciso XXII, da Constituição Federal e Instituído pelo Decreto nº 6.022, de 22 de janeiro de 2007, tem como objetivos: promover a integração dos fiscos, mediante a padronização e compartilhamento das informações contábeis e fiscais, respeitadas as restrições legais; racionalizar e uniformizar as obrigações acessórias para os contribuintes, com o estabelecimento de transmissão única de distintas obrigações acessórias de diferentes órgãos fiscalizadores, tornar mais célere a identificação de ilícitos tributários, com a melhoria do controle dos processos, a rapidez no acesso às informações e a fiscalização mais efetiva das operações com o cruzamento de dados e auditoria eletrônica. O Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) é composto pela Escrituração Fiscal Digital (EFD), Escrituração Contábil Digital (ECD), Nota Fiscal Eletrônica (NF-e), Nota Fiscal de Serviços Eletrônica (NFS-e), Conhecimento de Transporte Eletrônico (CT-e), Livro Eletrônico de Escrituração e Apuração do Imposto sobre a Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido da Pessoa Jurídica Tributada pelo Lucro Real (e-Lalur), Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ), Escrituração Contábil Fiscal (ECF), a Central de Balanços, dentre outros módulos, como o mais recente e-Social. Disponível em: <<http://sped.rfb.gov.br>>. Acesso em 23 jul. 2016.

grande quantidade de dados fiscais para promover, de forma cada vez mais eficiente, a apuração das bases tributáveis e o cálculo correto das obrigações tributárias, e, diante de eventuais infrações fiscais ou penais, a lavratura de autuações fiscais para lançamento do crédito e a elaboração de representações fiscais para fins penais (Ribeiro & Freitas, 2012, pp. 224-228).

Com o intuito de compelir os contribuintes ao cumprimento das obrigações acessórias, o que gera aumentando da base de dados fiscais e, conseqüentemente, facilita a fiscalização e a cobrança dos tributos, Estados e Municípios passaram a utilizar-se também de técnicas de controle social, estimulando os cidadãos a exercerem o direito de exigir a nota fiscal a que todo fornecedor/prestador está legalmente obrigado a emitir.⁷ Para tanto, adotam-se, por exemplo, incentivos financeiros consistentes em créditos calculados de acordo com o percentual do tributo arrecadado, bilhetes eletrônicos para a participação de sorteios de prêmios em dinheiro, mecanismos de comparação de preços e assim por diante. Esse controle social ainda contribui para a prevenção situacional do crime de sonegação, à medida que reduz as oportunidades para a prática do crime. Conforme Ckarke (1983, p. 225), técnicas de prevenção situacional são:

measures directed at highly specific forms of crime that involve the management, design, or manipulation of the immediate environment in as systematic and permanent a way as possible so as to reduce the opportunities for crime and increase its risks as perceived by a wide range of offenders.

Ou seja, a partir de análise comportamental, levando-se em conta a teoria da escolha racional, opta-se por intervir naquelas circunstâncias que propiciam oportunidades para a prática de delitos, sejam elas decorrentes de mudanças sociais, avanços tecnológicos ou hábitos da vida cotidiana, por meio de técnicas que aumentam os custos e os riscos associados à prática delitativa, que diminuem os benefícios da prática delitativa ou que incrementam os custos morais e reputacionais da conduta delitativa (Medina Ariza, 1998, p. 305). As teorias com enfoque na prevenção situacional contemplam o crime como opção racional e instrumental (o delito é praticado em um espaço adequado, no momento oportuno, com a vítima propícia, dentre outros), motivo pelo qual propõem, antes de tudo, uma intervenção preventiva nas variáveis mais relevantes para o sucesso do crime (García-Pablos de Molina, 2003, p. 1019).

⁷ Destacam-se, nesse sentido, os programas “Nota Fiscal Alagoana”/AL (Lei nº 6991/2008), “Nota Fiscal Amazoneense”/AM (Lei nº 4.174/15), “Sua Nota é um Show de Solidariedade”/BA (Lei nº 7.438/99), “Sua Nota Vale Dinheiro”/CE (Lei nº 13.568/04), “Nota Legal”/DF (Lei nº 4.159/2008), “Nota Fiscal Goiana”/GO (Lei nº 18.679/14), “Nota Legal”/MA (Lei nº 10.279/15), “Nota Fiscal Cidadã”/PA (Lei nº 7.632/12), “Nota Paraná”/PR (Lei nº 18.451/15), “Todos com a Nota”/PE (Lei nº 13.227/2007), “Nota Piauiense”/PI (Lei nº 6.661/2015), “Nota Fiscal Gaúcha”/RS (Lei nº 14.020/12), “Nota Legal Rondoniense”/RO (Lei nº 2.589/2011), “Nota Fiscal Roraimense”/RR (Lei nº 1.013/15), “Nota Paulista”/SP (Lei nº 12.685/2007), “Nota da Gente”/SE (Lei 7.000/2010), “TO Legal”/TO (Lei 3.072/16); os extintos programas “Torpedo Minas Legal”/MG (instituído pelo Decreto nº 45.759/11 e extinto em 02/04/2015) e “Cupom Mania”/RJ (instituído pelo Decreto nº 42.044/09 e extinto pelo Decreto nº 45.093/14); e, os programas suspensos “Nota Fiscal Cidadã”/PB (Lei nº 8.741/09) e “Cidadão Nota 10”/RN (Lei nº 8.486/04, suspenso pelo Decreto nº 25.828/15). Os estados do Acre, Amapá, Espírito Santo, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul e Santa Catarina, por sua vez, não possuem programas de estímulo à cidadania fiscal, em que pese já tramite em alguns estados, projeto de lei versando sobre o assunto. Por fim, no que tange aos municípios, a título exemplificativo, destacam-se: “Nota Paulistana”, do Município de São Paulo/SP (Lei 14.097/05), “Boa Nota Fiscal”, do município de Curitiba/PR (Lei nº 73/09), “Nota Carioca” do município do Rio de Janeiro/RJ (Lei nº 5.098/09), dentre outros.

As técnicas de prevenção situacional podem estar atreladas não apenas aos meios de controle social formais (lei, polícia, agências reguladoras) e informais (família, escola, normas morais), mas também às precauções rotineiras, compreendidas como aquelas medidas cotidianas que os cidadãos ou organizações sociais voluntariamente adotam para prevenir sua própria vitimização (Bermejo, 2010, p. 124). Com elas, edifica-se, uma “*red de control del delito, en donde la tarea del Estado no consiste en ordenar y controlar sino, más bien, en persuadir y organizar a otros actores para que realicen dichas funciones*” (Bermejo, 2010, p. 126).

Aplicando-se esses conceitos à problemática da sonegação e, especificamente, no que tange aos programas de incentivo à cidadania fiscal, tem-se que, mediante a exigência da nota fiscal eletrônica em setores de difícil fiscalização, como o setor varejista e o setor de serviços, o consumidor final de produtos ou serviços torna-se um fiscal tributário por meio do exercício rotineiro de um direito correspondente à cidadania fiscal, contribuindo, dessa forma, para a prevenção da sonegação e efetiva arrecadação dos tributos devidos.

Isso ocorre porque, em primeiro lugar, dificulta-se a prática do delito: quando o consumidor exige nota fiscal, ainda que sem a identificação do seu CPF, necessariamente obriga o vendedor ou o prestador a reportar à autoridade fazendária, eletronicamente, a ocorrência do fato gerador. Além disso, inviabiliza a prática de outras condutas caracterizadoras da sonegação fiscal, como a emissão de notas fiscais “subfaturadas”, “calçadas” e “paralelas”⁸. Em segundo lugar, incrementa-se a percepção do risco, pela vigilância que passa a ser exercida por todos os consumidores e não apenas pela autoridade fiscal. Em terceiro lugar, reduzem-se os ganhos e recompensas do delito, uma vez que o não envio do documento fiscal implica a incidência de multas, tanto pelas regras dos próprios tributos, quanto pelas regras dos programas. E, por fim, em quarto lugar, incrementam-se os custos morais e reputacionais da conduta delitiva, não só porque os consumidores tornam-se mais atentos à prática ilegal de não emissão dos documentos fiscais, mas porque os próprios programas preveem a divulgação de estatísticas relacionadas à quantidade de reclamações e denúncias registradas, segregadas por atividade econômica preponderante e por fornecedores, inclusive com a indicação do nome empresarial, CNPJ e endereço.

Ao passo que a exigência da nota fiscal se torna uma constante, os custos de realização do ato cívico diminuem, por conta do fenômeno da conformidade, “efeito manada” ou solidariedade social (Cooter & Ulen, 2010, pp. 485-488). A título exemplificativo, o custo mais evidente na exigência do CPF na nota fiscal está relacionado ao tempo. Quando poucas pessoas exercem esse direito, elas podem parecer inconvenientes perante as demais, que estão aguardando em uma longa fila de supermercado. Quando todas exercem esse direito, o tempo necessário é suportado pelas demais, pois se trata de uma atitude comum. O comportamento dos cidadãos cria um ambiente no qual os fornecedores que já cumpriam a obrigação legal sentem-se estimulados a demonstrar o cumprimento, ecoando a pergunta “CPF na nota?” não apenas

⁸ A nota fiscal é considerada subfaturada quando consigna valores de operação inferiores aos efetivamente praticados. A nota fiscal é considerada “calçada” quando consigna indicações diferentes nas suas vias. A origem do termo decorre da utilização de um “calço” (pedaço de madeira) entre as vias da nota fiscal, para que o valor preenchido manualmente numa via não ficasse marcado na via seguinte, possibilitando a sonegação do tributo. Por fim, a nota é considerada “paralela”, quando há duplicidade numérica.

por determinação legal, mas por conta da aprovação social, e os fornecedores que descumpriam o dever se veem compelidos a corrigir sua postura, diante da exigência e da reprovação social.

Além dos custos envolvidos no exercício do ato cívico, na prática, os cidadãos não possuem quaisquer benefícios imediatos com a exigência da nota fiscal, não conseguindo intervir no preço da mercadoria ou serviço, nem vislumbrando uma relação direta entre o exercício desse direito-dever e os benefícios que podem ser proporcionados pelo aumento da arrecadação. Daí a importância de tornar a ação do consumidor fácil e vantajosa, mediante a atuação promocional do direito, por meio da facilitação e da premiação (Bobbio, 2007, p. 16-17).

Além disso, para o efetivo alcance de um ambiente de conformidade, são indispensáveis campanhas educativas voltadas não apenas para o esclarecimento sobre os programas, mas para a promoção de efetiva educação fiscal (BRASIL; MINISTÉRIO DA FAZENDA; ESCOLA DE ADMINISTRAÇÃO FAZENDÁRIA, 2013). Primeiramente, os cidadãos precisam tomar conhecimento acerca dos tributos incidentes na relação de compra e venda de mercadorias e de prestação de serviços, para que, então, cientes do quanto se paga de impostos e do sacrifício realizado para a manutenção do Estado e das políticas públicas, possam exercer controle sobre os responsáveis pelo recolhimento dos tributos aos cofres públicos. Note-se, por exemplo, que o ICMS, é um tributo indireto, isto é, ele onera o consumidor final (contribuinte de fato) e não o comerciante (contribuinte de direito), uma vez que está embutido no valor da mercadoria. É na nota fiscal que fica consignado o valor da operação mercantil e, conseqüentemente, o valor do ICMS a ser pago. Assim, ao exigir o documento fiscal nas suas compras, o cidadão enquanto consumidor e contribuinte que sofre o ônus do ICMS concorre para que o contribuinte de direito não sonegue ICMS.

Por outro lado, o desenvolvimento de trabalhos sérios de educação fiscal, bem como avaliações *ex post*, são indispensáveis para que os programas não se convertam, a contrário *sensu*, em desestímulo à cidadania fiscal, passando o consumidor a exigir a nota fiscal tão somente porque possui um benefício individual e imediato, sem se preocupar com um efetivo controle. Sobretudo, porque o controle não fica adstrito à exigência do documento, estendendo-se ao registro de reclamações nas hipóteses de recusa na emissão do documento fiscal, recusa na indicação do CPF, ausência de registro do documento fiscal no órgão competente ou registro do documento com valor diferente, pois, somente com essas práticas é que os programas conseguirão combater a sonegação e aumentar a arrecadação.⁹

Portanto, os programas de estímulo à cidadania fiscal auxiliam, efetivamente, no combate à sonegação por meio da prevenção situacional, ao reduzirem as oportunidades para a prática do delito e criarem um ambiente de obediência à lei tributária, por meio da participação social na fiscalização do cumprimento das obrigações acessórias, da declaração da verdadeira base tributária, do cálculo correto da obrigação tributária e do pagamento das quantias devidas. Contudo, para que sejam sustentáveis, esses programas requerem aprendizado sobre a função

⁹ O motivo para o pequeno aumento da arrecadação de ICMS no setor terciário em São Paulo (menos de 2%) pode estar relacionado ao fato de que boa parcela das NFs tenha sido emitida por estabelecimentos que já forneciam a nota independentemente do programa, conforme sugerem Mattos, Rocha e Toporcov (2013, p. 118).

social do tributo e postura ativa com relação à arrecadação e ao acompanhamento da aplicação dos recursos públicos.¹⁰ Por isso, não devem estar dissociados de um projeto de educação fiscal.

5. Considerações Finais

Em um ambiente de economia de mercado e proteção à livre iniciativa, os tributos são indispensáveis para a manutenção do Estado e execução das tarefas necessárias para o alcance dos objetivos estabelecidos na Constituição. A cidadania solidária pressupõe, neste sentido, participação ativa de todos os cidadãos na atividade tributária, em uma relação de cooperação, por meio do cumprimento do dever de pagar tributos, da participação no controle do cumprimento desse dever pelos demais membros e no controle dos modos e meios de aplicação dos recursos arrecadados.

A sonegação, compreendida como a forma fraudulenta de descumprimento desse dever, não apenas afeta patrimonialmente o erário, uma vez que reduz a arrecadação, mas acaba violando a solidariedade de todos os cidadãos na contribuição da manutenção dos gastos públicos. Ademais, a sonegação é um fenômeno complexo e dificilmente pode ser combatida exclusivamente por meio da prevenção e repressão exercida pelo Direito Penal.

As atitudes sociais e morais, que têm papel muito importante no combate à sonegação, embora sejam lentas na realização de mudanças, devem ser estimuladas por meio da função promocional do direito, através de técnicas de encorajamento que se utilizam da facilitação e da premiação para induzir a comportamentos superconformes.

Por meio do exercício efetivo da cidadania fiscal, que requer conscientização acerca da função social do tributo, da função do Estado em arrecadar tributos, do dever de pagá-los quando devidos, bem como da necessidade de controle do seu correto pagamento, é possível prevenir a sonegação, por meio do controle social e da redução das oportunidades para a prática delitativa (prevenção situacional).

As adoções de estratégias regulatórias diferenciadas, como a de facilitação e promoção, são importantes para o desenvolvimento de uma cultura de obediência. Neste sentido, programas que buscam conscientizar o cidadão, enquanto consumidor e contribuinte de fato, sobre a importância da exigência de notas fiscais nas operações comerciais e na prestação de serviços, contribuem para a mudança do comportamento social. Requerem, contudo, educação fiscal.

Os programas de incentivo à cidadania fiscal são, pois, um ponto de partida para a criação de uma cultura de cumprimento do dever de pagar impostos e de controle social da prática da sonegação, não dispensando, por conseguinte, programas voltados à educação fiscal e ao aperfeiçoamento da participação dos cidadãos nas decisões sobre os investimentos do Estado, isto é, no gerenciamento do dinheiro público pelo governo, além dos já tradicionais e sempre importantes mecanismos de controle da legalidade e da constitucionalidade da tributação, sobretudo judiciais.

¹⁰ Dentre alguns mecanismos destinados a reforçar a participação social, destacam-se: Lei 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal), Lei 9.755/98 (que determina a criação de “homepages” na internet pelo TCU), Lei 12.527/2011 (Lei de Acesso à Informação).

6. Referências

- Allingham, M. G., Sandmo, A. (nov de 1972). Income tax evasion: a theoretical analysis. *Journal of Public Economics*, 1:323-338.
- Alm, J., McClelland, G. H., Schulze, W. D. (June de 1992). Why do people pay taxes? *Journal of Public Economics*, 48:21-38.
- Beck, P. J., Davis, J. S., Jung, W.-O. (July de 1991). Experimental evidence on taxpayer reporting under uncertainty. *The Accounting Review*, 66:535-558.
- Becker, G. (mar-apr de 1968). Crime and punishment: an economic approach. *The Journal of Political Economy*, 76:169-217.
- Bermejo, M. G. (2010). *Prevención y castigo del blanqueo de capitales: una aproximación desde el análisis económico del derecho*. Tesi Doctoral, Univeritat Pompeu Fabra, Departament de Dret, Barcelona. Acesso em 07 de março de 2016. Disponível em <http://hdl.handle.net/10803/7318urn:isbn:9788469315804>.
- Bobbio, N. (2007). *Da estrutura à função: novos estudos de teoria do direito*. Barueri: Manoele.
- BRASIL; MINISTÉRIO DA FAZENDA; ESCOLA DE ADMINISTRAÇÃO FAZENDÁRIA. (2013). *Programa Nacional de Educação Fiscal - PNEF*. Brasília: ESAF. Acesso em 24 de julho de 2016. Disponível em <http://bit.ly/2aKxmOB>.
- Bruno, R. (2016). Maiores devedores de impostos do país acumulam débitos de R\$ 272 bilhões. Acesso em 19 de julho de 2016. Disponível em http://www.agu.gov.br/page/content/detail/id_conteudo/417809.
- Carraza, R. A. (2007). Prefácio. Em D. d. Tangerino, & D. N. Garcia, *Direito Penal Tributário*. São Paulo: Quartier Latin.
- Clarke, R. V. (1983). Situational crime prevention: Its theoretical basis and practical scope. *Crime and justice: an annual Review of Research*, 4:225-256.
- Cooter, R., Ulen, T. (2010). *Direito & Economia*. Porto Alegre: Bookman.
- Eisele, A. (2002). *Crimes contra a ordem tributária*. 2. ed. São Paulo: Dialética.
- Eisele, A. (2007). *Crítica ao direito penal tributário brasileiro*. Blumenau: Acadêmica.
- Folloni, A. (2012). Direitos fundamentais, dignidade e sustentabilidade no constitucionalismo contemporâneo: e o Direito Tributário com isso? Em H. Ávila, *Fundamentos do Direito Tributário*. São Paulo: Marcial Pons. p. 11-34.
- García-Pablos de Molina, A. (2003). *Tratado de Criminología*. 3. ed. Valencia: Tirant lo Blanch.

- Godoi, M. (2005). Tributo e solidariedade social. In: M. A. Greco, M. S. Godoi, *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética. p. 141-167.
- Greco, M. A. (2005). Solidariedade social e tributação. In: M. A. Greco, M. S. Godoi, *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética. p. 168-189.
- Harada, K. (2001). *Direito financeiro e tributário*. 7. ed. São Paulo: Atlas.
- IBPT. (s.d.). *Dívida dos contribuintes ultrapassa a arrecadação nacional*. Acesso em 05 de fevereiro de 2017. Disponível em <https://goo.gl/gSIO54>.
- Kahneman, D., Tverski, A. (Mar de 1979). Prospect theory: an analysis of decision under risk. *Journal of the Econometric Society*, 47:263-292.
- Kastlunger, B., Kirchler, E., Mittone, L., Pitters, J. (June de 2009). Sequences of audits, tax compliance, and taxpaying strategies. *Journal of Economic Psychology*, 30:405-418.
- Klepper, S., Nagin, D. (Spring de 1989). The anatomy of tax evasion. *Journal of Law, Economics and Organization*, 5:1-24.
- Mattos, E., Rocha, F., Toporcov, P. (jan-mar de 2013). Programas de incentivos fiscais são eficazes? Evidência a partir da avaliação do impacto do programa Nota Fiscal Paulista sobre a arrecadação de ICMS. *Revista Brasileira de Economia*, 67: 97-120.
- Medina Ariza, J. J. (jul de 1998). El control social del delito a través de la prevención situacional. *Revista de derecho penal y criminología*, 281-326.
- Nabais, J. C. (1998). *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina.
- Nabais, J. C. (2005). Solidariedade social, cidadania e direito fiscal. In: M. A. Greco, M. S. Godoi, *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética. p. 110-140.
- Ortiz de Urbina Gimeno, I. (2004). *Análisis económico del derecho y política criminal*. 31-74.
- Rabbani, R. M. (jul-dez de 2016). Poluição sonora e proteção ambiental: intervenção estatal atual e a possibilidade de tributação ambiental. *Revista de Direito Econômico e Socioambiental*, 7(2), 3-21.
- Ribeiro, M. M., Freitas, C. O. (set-dez de 2012). Análise crítica do e-government como instrumento de eficiência da arrecadação tributária. *Revista de Direito Empresarial - RDEmp*, 205-232.
- Sánchez Rios, R. (1998). *O crime fiscal*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris.
- Sayeg, R. N. (jan-jun de 2003). Sonegação tributária e complexidade. *RAE electron*, 2.
- Sen, A. (1988). *On ethics and economics*. Oxford: Blackwell.

Sheffrin, S. M., Triest, R. K. (1992). Can brute deterrence backfire? Perceptions and attitudes in taxpayer compliance. Em J. Slemrod, *Why People Pay Taxes: tax compliance and enforcement* (p. 193-218). Ann Arbor: University of Michigan Press.

Silva Sánchez, J.-M. (2004). *Eficiência e Direito Penal*. Barueri: Manoele.

SINPROFAZ. (2016). *Sonegação no Brasil - Uma estimativa do desvio de arrecadação do Exercício de 2015*. Brasília/DF. Acesso em 02 de julho de 2016. Disponível em <http://www.quantocustaobrasil.com.br>.

Siqueira, M. L. (2004). *Um modelo econômico para análise da evasão fiscal do imposto sobre a renda no Brasil*. Tese, Universidade Federal de Pernambuco, Programa de Pós-Graduação em Economia, Recife.

Siqueira, M. L., Ramos, F. S. (set-dez de 2005). A economia da sonegação: teorias e evidências empíricas. *Revista de Economia Contemporânea*, 9:555-581.

Siqueira, M. L., Ramos, F. S. (jul-set de 2006). Evasão fiscal do imposto sobre a renda: uma análise do comportamento do contribuinte ante o sistema impositivo brasileiro. *Economia Aplicada*, 10:399-424.

Torres, R. L. (2001). A cidadania multidimensional na era dos direitos. Em R. L. Torres, *Teoria dos Direitos Fundamentais*. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar. 243-342.

Zingales, L. (2015). *Um capitalismo para o povo: reencontrando a chave da prosperidade americana*. São Paulo: BEI Comunicação.