



**UNIVERSIDADE ESTADUAL DO RIO GRANDE DO NORTE  
CAMPUS AVANÇADO DE NATAL  
DEPARTAMENTO DE DIREITO  
CURSO DE DIREITO**

**SAMIR ALBANEZ VERAS DE SOUZA**

**CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA E OS DESVIOS NA  
GESTÃO PÚBLICA**

**NATAL/RN  
2019**

SAMIR ALBANEZ VERAS DE SOUZA

**CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA E OS DESVIOS NA  
GESTÃO PÚBLICA**

Projeto de Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Direito do Núcleo Avançado de Natal da Universidade do Estado do Rio Grande do Norte, como requisito parcial para aprovação na disciplina Trabalho de Curso II.

Orientadora: Prof.<sup>a</sup>. Ma. Marlusa Ferreira Dias Xavier

**NATAL-RN**

**2019**

SAMIR ALBANEZ VERAS DE SOUZA

**CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA E OS DESVIOS NA  
GESTÃO PÚBLICA**

Projeto de Trabalho de Conclusão de Curso  
apresentado ao Curso de Direito do Núcleo  
Avançado de Natal da Universidade do Estado  
do Rio Grande do Norte, como requisito parcial  
para aprovação na disciplina Trabalho de Curso  
I.

Aprovado em \_\_\_\_/\_\_\_\_/\_\_\_\_

Banca Examinadora

---

Nome do (a) orientador (a)  
Instituição

---

Nome do (a) 1º examinador (a)  
Instituição

---

Nome do (a) 2º examinador (a)  
Instituição

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço a Deus pelo apoio espiritual, a minha esposa pelo apoio moral, a minha mãe pelo apoio material, à orientadora Marlusa Xavier, à coordenadora Mariana Vannuci e ao Auditor Fiscal Flávio Breda pelo apoio técnico-jurídico.

## RESUMO

O alvo da presente monografia é estudar os crimes do colarinho branco, mormente os crimes contra a ordem tributária, relacionando com a ciência da criminologia e demais ciências jurídicas para aferir quais as causas e consequências dos desvios na gestão pública. Objetiva-se, outrossim, identificar quem são os responsáveis pelos crimes fazendários e quais os atos praticados por eles que podem incidir em crimes contra a ordem tributária e quais as consequências políticas, legais e econômicas de seus atos, tanto em relação aos municípios, estados, União e contribuintes, quanto para os próprios agentes. Pretende-se, também, identificar quais os possíveis entraves para a fiscalização fazendária, persecução e julgamento dos crimes contra a ordem tributária e quais seriam as prováveis soluções para uma arrecadação mais eficiente e justa, tendo em vista que grande parte dos problemas sociais enfrentados pela nação é provocada por uma arrecadação ineficiente, injusta e devido às grandes sonegações fiscais.

**Palavras-chave:** Crimes do Colarinho Branco. Crimes Fazendários. Lei 8.137. Desvios na Gestão Pública. Causas, Consequências e Soluções.

## **ABSTRACT**

The aim of this monography is to study white collar crimes, especially crimes against the tax order, relating to the science of criminology and other legal sciences to assess the causes and consequences of deviations in public management. It also aims to identify who is responsible for the tax crimes and what acts they perform that may affect crimes against the tax order and what are the political, legal and economic consequences of their acts, both in relation to municipalities, states, Union and taxpayers, as for the agents themselves. It is also intended to identify what are the possible obstacles to tax inspection, prosecution and prosecution of crimes against the tax order and what would be the likely solutions for a more efficient and fair collection, given that most of the social problems faced by nation is provoked by inefficient, unfair tax collection and large tax evasion.

**Keywords:** White Collar Crimes. Tax Crimes. Law 8.137. Deviations in Public Management. Causes, Consequences and Solutions.

## LISTA DE IMAGENS

|                                   |    |
|-----------------------------------|----|
| 1. Funil da Cifra Negra.....      | 19 |
| 2. Tipos Lombrosianos.....        | 25 |
| 3. Gráfico Escola de Chicago..... | 27 |
| 4. Estratégias da OCDE.....       | 76 |

## LISTA DE TABELAS

|  |    |
|--|----|
| 1. Crimes Tributários.....   | 23 |
| 2. Os 20 maiores sonegadores.....  | 33 |
| 3. Elisão x Sonegação.....   | 38 |
| 5. Referências de suspeitas de crimes fazendários repassadas por fiscais – OCDE..... | 77 |
| 6. Dosimetria: Aumento da pena x lucro auferido – EUA.....                           | 80 |
| 7. Dosimetria: Aumento da pena x lucro auferido – Brasil.....                        | 80 |

## SUMÁRIO

|   |           |
|---|-----------|
| Introdução.....   | 9         |
| <b>CAPÍTULO I.....</b>  | <b>12</b> |
| 1 OS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA.....  | 12        |
| 1.1 Aspectos Sociais.....   | 12        |
| 1.2 Conceito.....   | 17        |
| 1.3 Histórico.....  | 21        |
| 1.4 Os crimes do colarinho branco sob a ótica da criminologia.....  | 23        |
| 1.5 Da criminalização dos ilícitos tributários: Ilusão ou necessidade.....  | 30        |
| 1.6 Dos crimes em espécie.....  | 37        |
| 1.7 Questões persecutórias e processuais.....   | 52        |
| <b>CAPÍTULO II.....</b>   | <b>59</b> |
| 2 OS GESTORES PÚBLICOS, OS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA E O<br>IMPACTO CAUSADO À COLETIVIDADE.....  | 59        |
| 2.1 Conceito de gestor público e sua responsabilidade nos crimes fazendários.....   | 59        |
| 2.2 O impacto dos crimes fazendários na coletividade.....   | 70        |
| <b>CAPÍTULO III.....</b>  | <b>71</b> |
| 3 AS DIFICULDADES ENFRENTADAS PELA FISCALIZAÇÃO E PERSECUÇÃO DOS<br>CRIMES FAZENDÁRIOS E AS POSSÍVEIS SOLUÇÕES PARA OTIMIZAR O<br>COMBATE A ESSES ILÍCITOS..... | 71        |
| 3.1. Os óbices enfrentados pela fiscalização e persecução penal dos crimes fazendários.....   | 71        |
| 3.2. As possíveis soluções para otimizar o combate aos crimes fazendários e demais ilícitos<br>do colarinho branco.....   | 72        |
| Considerações finais.....   | 82        |
| Referências Bibliográficas.....   | 84        |
| Anexos.....   | 90        |

## INTRODUÇÃO

O registro de pagamento de tributos remonta a mais de 4.000 anos antes de Cristo, haja vista terem sido encontrados tabletes de barro na região da Mesopotâmia, conhecida como berço da civilização (DRUMMOND, 2016), contendo inscrições referentes ao pagamento de tributos. Na própria Bíblia temos diversas referências aos tributos e aos coletores de impostos, lá chamados de Publicanos, sendo personagens famosos como Mateus e Zaqueu ocupantes desse cargo. Hoje uma função muito prestigiada e com altos salários, na época eram corruptos e odiados pelos judeus, como na passagem de Mateus 9:11 (A Bíblia, 2005. pg. 968).

Uma célebre passagem da Bíblia que constantemente utilizamos, “Dai a César o que é de César” ou “Dai ao imperador o que é do imperador” é, também, referência ao pagamento de tributos, conforme visto em Mateus 22:15-22, (2005, pg. 988), *in verbis*:

os fariseus saíram e fizeram um plano para conseguir alguma prova contra Jesus. Então mandaram que alguns dos seus seguidores e alguns membros do partido de Herodes fossem dizer a Jesus: - Mestre, sabemos que o senhor é honesto, ensina a verdade sobre a maneira de viver que Deus exige e não se importa com a opinião dos outros, nem julga pela aparência. Então o que senhor acha: é ou não contra a nossa Lei pagar impostos ao Imperador romano? Mas Jesus percebeu a malícia deles e respondeu: - Hipócritas! Por que é que vocês estão procurando uma prova contra mim? Tragam a moeda com que se paga o imposto! Trouxeram a moeda, e ele perguntou: - De quem são o nome e a cara que estão gravados nesta moeda? Eles responderam: São do Imperador. Então Jesus disse: - Dêem ao Imperador o que é do Imperador e dêem a Deus o que é de Deus.

A questão tributária foi responsável por inúmeros conflitos ao longo da história. Na época dos feudos, os camponeses deveriam pagar quase tudo que produziam em forma de tributos para os senhores feudais, sobrando quase nada para o sustento da família, o que gerava grande descontentamento e revoltas. Consoante o grande doutrinador tributarista Kiyoshi Harada (2017, pg. 226):

(...) antigamente, o Estado, para fazer face às despesas necessárias ao cumprimento de suas finalidades, valia-se de vários meios universalmente conhecidos, tais como guerras de conquistas, extorsões de outros povos, doações voluntárias, fabricação de moedas [...] vários desses processos de obtenção da receita pública eram tidos como tributos.

Ainda conforme o célebre autor supracitado, a exacerbação do fenômeno tributário acabou por provocar, direta ou indiretamente, diversas lutas, revoluções ou transformações sociais ao redor do mundo, tais como a revolução francesa, a independência das colônias

americanas e, no Brasil, a Inconfidência Mineira (HARADA, 2017, pg. 227), que tinha nas figuras da chamada “derrama” e no pagamento do “quinto” seus maiores motivos para a conjuração.

Mas, quando o Estado falha na obtenção dos tributos, ou pior, quando gestores públicos, aqueles que deveriam ser os maiores defensores, fraudam o fisco, quais são as consequências? Qual a sua responsabilidade? Essas e demais questões correlatas é que a presente monografia pretende enfrentar, demonstrando os malefícios dos crimes fazendários e demais “Crimes do Colarinho Branco”. Crimes estes que são irresponsavelmente subestimados.

Diante da atual (apesar de antiga) conjuntura sociopolítica e econômica que o país enfrenta, com diversas acusações, processos e condenações de políticos e empresários relacionados com corrupção, sonegação fiscal, desvio de verbas, fraudes em licitações e demais crimes, percebeu-se a relevância de tratar do tema e relacionar com o Direito Tributário, Direito Penal, Direito Financeiro e demais áreas que possam ser pertinentes aos crimes ora estudados.

É de causar estranheza que mesmo pessoas ditas eruditas, seja na área política ou jurídica, queiram relegar os “Crimes do Colarinho Branco” a um patamar de menor ofensividade ou um crime sem relevância social. Com a devida vênia, é totalmente o oposto. Os crimes contra a Fazenda e a corrupção são o cerne de quase todas as mazelas que nosso país enfrenta, desde a falta de educação, carência no sistema de saúde, até crimes hediondos, existência de facções criminosas, impunidade, etc. Haja vista que a malversação de recursos é o epicentro de todos esses males.

Destarte, diante dos fatos que nos rodeiam, diante de declarações públicas que chegam a nós por meio da mídia impressa, televisiva ou digital, buscar-se-á desmistificar essa teoria que os crimes do colarinho branco são inofensivos. É bem verdade que grande parte da população pensa que esses criminosos são, deveras, políticos ou empresários “espertos” e bem-sucedidos.

Se um político ou empresário envolvido em um escândalo de corrupção no qual saquearam milhões, quiçá bilhões dos cofres públicos, entrar em um recinto de respeito, a maioria dos presentes o cumprimentaria e o trataria com muita educação e reverência, alguns, quem sabe, até com certa submissão. Porém, se entrar no mesmo recinto um cidadão mal vestido e que furtou uma carteira contendo R\$ 30,00 (trinta reais), provavelmente será mal visto, desprezado, provavelmente até peçam que o segurança o retirem. Mas fica o questionamento: quem causou maior transtorno à sociedade, o político e/ou empresário

corrupto/sonegador ou o “batedor” de carteira? Segundo o ex-ministro do STF, Joaquim Barbosa:

Devemos desmitificar essa ideia de que bandido somente é aquele que mora no subúrbio e anda armado, bandido também é aquele de terno e gravata que rouba dinheiro de escolas e hospitais, esse tipo de bandido é o pior de todos. (FERNANDES, 2017, localização 65)

Também com esse conceito, James William Coleman (2005, pg. 01) afirma que “para a maioria das pessoas, os assaltantes, assassinos e traficantes que podem ser encontrados em uma rua escura da cidade são o cerne do problema criminal.” Porém, o autor aduz que os danos causados por esses criminosos de rua são irrisórios se comparados com os danos que os poderosos das grandes organizações (que vestem colarinho branco) provocam. O autor traz estimativas de que apenas perdas provocadas por violações das leis antitruste (apenas uma de uma enorme lista dos principais crimes do colarinho branco) causem mais danos que todos os crimes de rua notificados à polícia em mais de uma década! Porém, a mídia e a população como um todo insistem em não enxergar esses crimes com a relevância que eles têm.

Contra esse conceito enraizado no subconsciente do brasileiro é que pretendo enfrentar neste trabalho, mostrando quão relevantes são os crimes fazendários e demais crimes correlatos e qual a participação dos gestores públicos nessas empreitadas criminosas. Como já mencionado, o foco do presente trabalho será em relação aos crimes fazendários, porém, sendo a Ciência Jurídica um enorme sistema que abarca toda nossa vida, impossível restringir o assunto apenas ao Direito Tributário e Penal, sendo, portanto, uma monografia multidisciplinar.

O presente trabalho de conclusão de curso será lastreado em pesquisa doutrinária, jurisprudencial, sítios eletrônicos e artigos científicos, tudo com o fito de descortinar essa questão, muitas das vezes relegada, sobre como são praticados os Crimes Contra a Ordem Tributária.

## CAPÍTULO I

### 1 OS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

Os crimes contra a ordem tributária, ou crimes fazendários, é tema de suma importância na atualidade, haja vista o grande prejuízo que tais ilícitos têm causado na economia nacional. Com isso em mente, neste primeiro momento pretende-se analisar seus principais tópicos. Tratar-se-á dos crimes contra a ordem tributária de forma geral, seus aspectos sociais, históricos, conceito, sua relação com a Criminologia, os crimes em espécie e os principais tópicos persecutórios e processuais.

#### 1.1 ASPECTOS SOCIAIS

Os Crimes Contra a Ordem Tributária estão inseridos em um grupo que convencionou-se chamar de “Crimes do Colarinho Branco”. Esses crimes, que a ciência da Criminologia insere nos crimes da Cifra Dourada, são ilícitos praticados por pessoas influentes, bem-vistas no seio social, daí a nomenclatura “colarinho branco”, que se refere às boas vestimentas dos criminosos, em oposição ao “colarinho azul” utilizados nos macacões da classe operária (COLEMAN, 2005, pg. 6). Tais ilícitos geralmente estão inseridos em um contexto de afronta à ordem tributária, crimes políticos, contra o sistema financeiro, contra a economia popular, etc.

O delegado de Polícia Civil no estado de São Paulo e mestre em Direito Penal, Nestor Sampaio Penteado Filho (2016, p.59) define a Cifra Dourada da seguinte forma, *in verbis*:

representa a criminalidade de colarinho branco, definida como práticas antissociais impunes do poder político e econômico (a nível nacional e internacional), em prejuízo da coletividade e dos cidadãos e em proveito das oligarquias econômico-financeiras.

Diante da relevância do tema, para entender melhor as causas e consequências de tais condutas antissociais, foi destinado um subcapítulo próprio que será oportunamente revelado.

Apesar da posição de alguns autores (a saber, Hugo de Brito Machado), algumas condutas contra o Fisco devem sim ser criminalizadas e punidas com rigor. De forma alguma o presente trabalho defende a perseguição sistemática a todos que cometem deslizes tributários, e nem poderia ser, uma vez que a lei exige o elemento subjetivo do dolo para grande parte dos crimes fazendários. Porém, de acordo com a Constituição da República de 1988 (SARAIVA, 2017, pg. 5.):

Constitui objetivo fundamental do país garantir o desenvolvimento nacional; erradicar a pobreza e a marginalização, reduzir as desigualdades sociais e regionais e promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

Ainda conforme a CF/88 em seu artigo 5º (SARAIVA, 2017, pg. 6.) traz que, “homens e mulheres são iguais em direitos e obrigações.” Citando ainda a Carta Magna, o seu artigo 6º prevê que “são direitos sociais a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o transporte o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição.” (SARAIVA, 2017, pg. 6.).

Ora, vê-se portanto, que todos os cidadãos, igualmente, devem contribuir para o desenvolvimento da nação com o fito de ter segurança, moradia, saúde, previdência social e demais direitos constitucionais, e uma das principais formas de atingir esse objetivo é por meio da tributação, um dever constitucional. Quando alguém quebra essa “corrente”, toda a sociedade é prejudicada. Por isso, fundamental é o combate aos delitos tributários. Desta forma, é de suma importância que todos contribuam para o desenvolvimento da nação sem que alguns sejam desleais, não contra o Fisco, mas contra todos nós contribuintes, sem ter a merecida reprimenda estatal.

Há um censo comum de que não vale a pena contribuir pois o governo é corrupto e desvia a contribuição a bel prazer. De fato, segundo levantamento da Diretoria de Investigação de Combate ao Crime Organizado da Polícia Federal (LEITE, 2018), em 4 (quatro) anos – entre 2014 e 2017 – houve desvios de mais de 48 bilhões de reais. Esse número foi aferido durante 320 operações realizadas pela Polícia Federal no período supracitado. Ainda segundo o levantamento, essa cifra é o correspondente a R\$ 33 milhões de reais desviados por dia.

Porém, esse valor é quase irrisório quando comparado com a estimativa realizada pelo Sindicato Nacional dos Procuradores da Fazenda Nacional – SINPROFAZ (SINPROFAZ, 2017) em relação à sonegação fiscal referente ao exercício de 2016. O valor,

conforme o Sindicato retro, é estimado na cifra estratosférica de 571,5 (quinhentos e setenta e um bilhões e quinhentos milhões de reais), ainda segundo o levantamento, aproximadamente 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento) de todo o PIB (Produto Interno Bruto) nacional para o período. Ou seja, seguindo essa média, em quatro anos chegaria a 2.284 (dois trilhões e duzentos e oitenta e quatro reais). Vemos, desta forma, que pior que a corrupção em sentido estrito, não obstante esta ser uma das maiores mazelas do Brasil, a sonegação é a que causa maior estrago na economia do país.

Esse fato, por motivos óbvios, acaba gerando deficiência na gestão, o que acarreta desemprego e pobreza, esses por sua vez geralmente favorecem a criminalidade, a criminalidade exacerbada por sua vez gera lotação de presídios e o “excesso populacional nos presídios brasileiros favorece a atuação de facções criminosas nas unidades prisionais” (TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, 2018), e assim o país segue em sua bancarrota. Sem mencionar os demais problemas, igualmente relevantes, como saúde, educação, iluminação pública, abandono de rodovias, etc. Nesse sentido, o Deputado Federal do PSDB/SP, Carlos Sampaio no Projeto de Lei 2812/2015, pg. 11, *in verbis*:

A corrupção rouba a comida, o remédio e a escola de milhões de pessoas, prejudicando o futuro de todos. Como se disse acima, a corrupção afeta a população em seus direitos essenciais, como segurança, saúde e, *em última* análise, vida. Embora seja difícil, em concreto, estabelecer-se onexo causal entre os desvios de verbas e a morte de pessoas, não há dúvidas de que o desvio de verbas públicas em escala acentuada acaba por provocar mortes. O parâmetro de pena razoável nesses casos deve ser o crime de homicídio, cuja pena, quando simples, é de seis a vinte anos, e, quando qualificado, é de doze a trinta anos.

Apesar do belo discurso sobre a corrupção – palavras estas que podemos aproveitar para os crimes fazendários –, o próprio deputado supracitado tem seu nome envolvido em alguns escândalos, como v.g. na Comissão Parlamentar de Inquérito (CPI) dos Correios (OLIVEIRA, 2016) e falsificação de documentos para fins eleitorais. (ALVES, 2015)

Pelo montante que o Sindicato dos Procuradores da Fazenda Nacional estima como sonegado anualmente no país, certamente esse valor impacta diretamente na promoção dos direitos fundamentais dos cidadãos esculpidos na Carta Magna. Apenas a título de exemplo, com dois milhões e seiscentos mil reais, o governo federal forneceu ao Rio Grande do Norte 24 (vinte e quatro) viaturas para combater os mosquitos *Aedes aegypti*, que transmitem a dengue, a zika e chikungunya. (PORTAL NO AR, 2019)

Então, indaga-se: O que poderia ser melhorado no Brasil com 571,5 bilhões/ano a mais na receita? Quantos hospitais poderiam ser construídos e mantidos? Quantas escolas

poderiam ser construídas? Quantos salários de professores, policiais, bombeiros, enfermeiros poderiam ser pagos em dia? Quantas viaturas policiais e de emergências médicas poderiam ser abastecidas e posicionadas em pontos estratégicos aptas a oferecerem imediato socorro? Portanto, discordando do Deputado Carlos Sampaio, não é difícil estabelecer um nexos causal entre o desvio, ou sonegação dos recursos, diretamente com a morte de inocentes.

Deve-se levar em consideração que, quando os contribuintes pagam seus tributos devidamente, esse montante será mais facilmente rastreado e controlado pelos Tribunais de Contas, Controladorias Gerais e pelo Ministério Público, estaduais ou federal. Podendo os órgãos fiscalizadores, desta maneira, terem um maior rigor na apuração de como os políticos estão administrando a receita, uma maior transparência. Todavia, quando esse dinheiro, sequer chega aos cofres públicos, torna-se impossível aferir a responsabilidade do Prefeito, Governador, Presidente da República, enfim, todos os responsáveis pela administração da receita pública. Porém, na prática, muitos brasileiros sequer enxergam a sonegação como se fosse um ato de corrupção.

Narrando o que presenciou nesse sentido, o jornalista Valmir Lima descreve um médico que não quis lhe fornecer nota fiscal por seus serviços e, paradoxalmente, foi visto pelo mesmo jornalista nas passeatas anticorrupção e a favor do impedimento da então presidente Dilma Rousseff, vociferando contra a corrupção e a inflação. Porém, não fornece nota fiscal e aumentou o preço da consulta em 33,3% (trinta e três inteiros e três décimos por cento), segundo Valmir Lima, enquanto na época a inflação era de 10% (dez por cento). O jornalista arremata com a seguinte frase: “Estamos ou não estamos diante de um corrupto? É tal médico melhor que os políticos que ele próprio critica? Sonegar imposto não é uma prática criminosa?” (VALMIR LIMA, 2018)

É sabido que muitos médicos (a maioria) auferem grande renda. Não seria temerário afirmar que muitos deles ganham mais de trinta salários-mínimos. E, segundo pesquisa do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (Ipea), citada por Denise Motta Dau e Gabriel Casnati, estariam incluídos no grupo dos que pagam menos impostos, pois segundo o levantamento, “os que ganham até dois salários-mínimos mensais pagam 53,9% deste valor em impostos, enquanto a população que ganha acima de 30 salários-mínimos paga até 29%. (vinte e nove por cento)” (DAU e CASNATTI, 2017). E ainda têm pessoas da alta sociedade que sonegam impostos e reclamam do governo, “mesmo com a sonegação custando ao país sete vezes mais que a corrupção *strictu sensu*.” (RBA, 2017)

Não obstante que o povo brasileiro sofra com o descaso das autoridades por séculos a fio (mormente os mais desprovidos de recursos financeiros) é imperioso que se siga a premissa constitucional de que todos devem “construir uma sociedade livre, justa e solidária e garantir o desenvolvimento nacional” (SARAIVA, 2017, pg. 5.), todos os cidadãos têm, portanto, a obrigação de pagar os tributos, mesmo que seja uma das cargas tributárias mais elevadas do mundo e reivindicar que o Estado faça a sua parte, gerindo correta e honestamente a receita em prol da coletividade e também que haja uma reforma tributária para que os mais pobres sejam tributados de forma mais branda que os mais ricos, visando o Princípio da Proporcionalidade e o Princípio da Capacidade Contributiva.

Tendo em vista que, como citado por um dos mais célebres políticos da história, John F. Kennedy: “Não pergunte o que seu país pode fazer por você. Pergunte o que você pode fazer por seu país.” (PRESSE, 2013). Dessa forma, os mais ricos devem ser tributados de forma mais gravosa do que os mais pobres. É desarrazoado, injusto e cruel, exigir que uma pessoa que ganhe até dois salários-mínimos pague 53,9% (cinquenta e três inteiros e nove décimos por cento) em tributos – ou seja, mais da metade da renda – e uma que aufera renda de mais de 30 salários-mínimos pague 29% (vinte e nove por cento), menos de um terço dos proventos. Deveria, isso sim, ser o contrário.

Porém, sendo o ordenamento jurídico construído pela e para a classe dominante, é pouco provável que isso ocorra. Nesse sentido, Guilherme Augusto Fernandes citando Howard Becker:

Alguns grupos, geralmente identificam os males (grupos de pressão), e apontam de forma organizada os comportamentos danosos à sociedade. As normas em geral, são valores morais, transformados em norma por determinado grupo, que entende que ela seja danosa de alguma forma. Entende-se, que essas normas devam beneficiar a sociedade em geral, todavia, o que se vê com frequência é a união de grupos sociais mais elevados, com o intuito de aumentar seu poder político, se utilizar do mesmo meio para fins outros, que não o interesse social e bem coletivo. (FERNANDES, 2017, l. 1608)

Perfilhando-se a esse entendimento, a Procuradora da República Ryanna Pala Veras (2010, pg. 19) aduz que:

A coesão social e a ordem não são mantidas por um acordo universal entre seus membros, mas pela coerção. Há uma constante disputa interna pelo poder, e a aparente ordem estabelecida nada mais é do que o reflexo do modelo imposto pelo grupo dominante, que detém o poder. Todas as instituições sociais, como a lei e o sistema de repressão, são produto dessa dominação e estão a serviço da manutenção do status quo. Por isso tratam as pessoas de forma desigual.

Ainda conforme a autora supra:

A desigualdade significa o ganho de alguns às expensas de outros, e por isso a sociedade estará sempre em conflito, em pressão, para a abolição dessas desigualdades pelos dominados. Portanto, não pode haver uma sociedade ideal, perfeita, justa e a-histórica.

Destarte, dentro das ações que visam coibir os desvios, como também impedir o crescimento da corrupção no país, pode-se citar a Operação Zelotes que tem como objetivo combater esquemas de corrupção ocorridos no Conselho de Administração de Recursos Fiscais (CARF) que, segundo a operação, alguns conselheiros e funcionários aceitavam altas propinas para julgarem improcedentes ações fiscais contra grandes empresas. Tais ações fiscais visavam receber valores sonegados de altíssimas somas, muitas vezes milhões ou bilhões de reais.

Porém, não obstante a importante relevância da operação, ela não teve tanta visibilidade como demais operações. Talvez o motivo da falência das ações que visam coibir a corrupção na área fiscal se dê pelo grande número de indivíduos envolvidos das diversas áreas da sociedade dominante, tais como: a mídia, banqueiros e grandes empresários.

## 1.2 CONCEITO

O crime fazendário é um assunto pouco abordado nas cadeiras das universidades e na doutrina, desta forma, é imperioso que haja um maior detalhamento, um maior estudo desse tão importante tema, e para tanto, faz-se necessário sua devida conceituação, que será adiante delineada.

Os Crimes Contra a Ordem Tributária estão inseridos em um grupo de ilícitos que os doutrinadores chamam de “Crimes do Colarinho Branco”, os crimes do colarinho branco, por sua vez, estão inseridos no que a Criminologia chama de Cifra Dourada, conforme relatado alhures neste trabalho. Mas o que seria a Cifra Dourada?

As estatísticas acerca da criminalidade são importantíssimas para que se delimite as “manchas da criminalidade” e o Estado elabore uma política criminal eficaz. Porém, conforme os criminólogos, nem todos os crimes entram nas estatísticas dos órgãos de segurança pública, na verdade uma grande parte ficaria alheia ao conhecimento das autoridades. Conforme pesquisa do Núcleo de Estudos de Violência da USP (Universidade de São Paulo) citada por Penteado Filho (2016, pg. 57) “apenas a terça parte de todos os

crimes é notificada ao Estado”, o restante que não é notificado, portanto dois terços, é a chamada Cifra Negra. Conforme o autor, existe a “Criminalidade Real, a Criminalidade Revelada e a Cifra Negra”.

A Cifra Negra corresponde, dessa forma, aos crimes que as autoridades não tomam conhecimento e não entram nas estatísticas por diversas razões, Penteado Filho cita alguns dos motivos:

- 1) a vítima omite o ato criminoso por vergonha ou medo (crimes sexuais);
- 2) a vítima entende que é inútil procurar a polícia, pois o bem violado é mínimo (pequenos furtos);
- 3) a vítima é coagida pelo criminoso (vizinho ou conhecido);
- 4) a vítima é parente do criminoso;
- 5) a vítima não acredita no aparato policial nem no sistema judicial.

Nestor Penteado Filho ressalta que “os dados somente se oficializam, em termos criminais, segundo uma lógica de atos tríplexes: detecção do crime + notificação + registro em boletim de ocorrência.”

A autora Ryanna Veras (2010, pg. 96) citando Hassemar e Conde afirma que a cifra negra funciona como um “filtro” da impunidade com cinco etapas, que seria da seguinte forma: “1) crimes ocorridos e não revelados; 2) crimes revelados e não registrados; 3) crimes registrados e não esclarecidos; 4) crimes esclarecidos e não denunciados; 5) crimes denunciados e que não geram condenações”. Ainda temos que considerar que, no caso dos Crimes do Colarinho Branco, as raríssimas condenações, quando são de prisão, geralmente são com penas de alguns meses em regime aberto ou semiaberto. Portanto, ficaria conforme a seguinte ilustração:

Figura 1: Funil da Cifra Negra.



Fonte: Samir Albanez Veras de Souza, 2019.

Ou seja, como um primeiro “filtro” teria os crimes que ocorrem mas não são revelados – seriam os crimes completamente ocultos, apenas o criminoso tem conhecimento. Como segundo filtro, tem-se os crimes que são descobertos por alguém porém não são devidamente registrados nos órgãos de segurança pública, seja por medo, por descrédito no aparato policial/judicial ou demais motivos pessoais. No terceiro filtro os crimes são registrados porém não são devidamente esclarecidos pelos órgãos repressores (só a título de exemplo, segundo a ONG (Organização Não-Governamental) Rio de Paz, apenas 8% (oito por cento) dos casos de homicídios no Brasil são desvendados, contrastando com os 98% (noventa e oito por cento) na Alemanha e 95% (noventa e cinco por cento no Japão). (BOL, 2019) e (CONJUR, 2011).

No quarto filtro observam-se os casos de crimes esclarecidos porém não denunciados. E no quinto e último filtro os casos de crimes denunciados porém que não logram uma efetiva condenação.

Diante das análises e do que os autores já citados mostram, percebe-se que a prisão, mormente no caso dos Crimes do Colarinho Branco, é apenas uma gota em um mar de criminalidade.

A Cifra Dourada, por sua vez, seria uma subdivisão da Cifra Negra, são os crimes praticados por pessoas influentes, ocupantes de altos cargos, tanto estatais como empresariais, com altos salários, geralmente vindas de “berço de ouro” – ou que galgaram grandes posições ao longo da vida –, com boa educação e que, igualmente à Cifra Negra, também permanecem ocultos. Penteado Filho (2016, pg. 59) aduz que Eduardo Luiz Santos Cabette, lastreado em vasta doutrina, conceitua a Cifra Dourada como:

a criminalidade de ‘colarinho branco’, definida como práticas antissociais impunes do poder político e econômico (a nível nacional e internacional), em prejuízo da coletividade e dos cidadãos e em proveito de oligarquias econômico-financeiras.

Para Edwin H. Sutherland, que cunhou o termo *White Collar Crime* (Crime do Colarinho Branco) em 1939, citado por James William Coleman (2005, pg. 3), o conceito seria o seguinte: “o Crime do Colarinho Branco é um crime cometido por uma pessoa respeitável e de alta posição social no decurso de sua atividade profissional.”

Ryanna Pala Veras (2010, pg. 96) afirma que a escassez de informações acerca dos Crimes do Colarinho Branco (a cifra dourada), se deve ao fato do “temor diante do poder do acusado (comum em casos de *white collar crimes*) e a falta de confiança na eficácia da persecução penal.”

James William Coleman (2005, pg. 25) acrescenta um outro fator para as pouquíssimas informações acerca dos crimes em estudo, que seria o próprio desconhecimento das vítimas de terem sido lesadas. Muitas vezes os crimes são sutis – porém muito danosos – como os exemplos que Coleman cita da indústria tabagista, que matava milhões de pessoas e até poucas décadas atrás nunca assumiam a prejudicialidade de seus produtos (prejudicialidade essa que alguns ainda negam, como o autor Olavo de Carvalho (2013)), as indústrias petroquímicas, siderúrgicas e metalúrgicas, crimes ambientais e contra o consumidor, etc. Na verdade, os *white collar crimes* são tão devastadores e ao mesmo tempo tão sutis e sofisticados que muitas vítimas, sequer, sabem que foram vítimas, muitas vezes os próprios Estados não sabem que foram lesados.

Dentre os crimes classificados como de colarinho branco tem-se uma diversificada gama de ilícitos, desde que tenham como autores pessoas respeitáveis, de alto status social e no exercício de sua profissão. Alguns criminólogos conceituaram tais crimes de forma mais

ampla, porém, para Coleman, não se deve tirar a característica do autor do crime ser de alto status social e no exercício da profissão, sob pena de descaracterizar o *white collar crime* e tirar o foco da responsabilidade dos verdadeiros criminosos do colarinho branco, pois assim o governo prenderia pessoas dos estratos mais baixos da sociedade e diria que são criminosos de colarinho branco, dando uma falsa impressão de que esse tipo de crime é punido.

Como exemplos de crimes do colarinho branco, tem-se os crimes eleitorais (praticados pelos políticos e não eleitores), crimes contra a administração pública, crimes falimentares, crimes contra os consumidores, crimes contra o modelo produtivo, crimes contra o sistema financeiro, crimes ambientais e contra a saúde praticados pelas empresas, lavagem de dinheiro e, o foco deste trabalho, os crimes fazendários.

Alguns autores sustentam que deveriam ser chamados de “crimes do colarinho duro”, todavia a presente monografia não ingressará nessa discussão por ser inócua ao estudo ora abordado. Os Crimes Contra a Ordem Tributária, além de serem Crimes do Colarinho Branco, ou “colarinho duro”, são também espécie de crime econômico, da mesma forma que “os crimes contra a economia popular (Lei 1.521/51), contra o sistema financeiro nacional (LCSFN), contra o consumidor (CDC) e as relações de consumo (Lei 8.137, art. 7º) e a ordem econômica (Lei 8.137, arts. 4º a 6º, e Lei 8.176/90)”, consoante escólio do ex juiz federal José Paulo Baltazar Junior (2017, pg. 796).

A doutrina pátria é carente no tocante a conceituar os crimes fazendários, portanto, a presente monografia arrisca em conceituar os Crimes Contra a Ordem Tributária como sendo os crimes econômicos previstos na Lei 8.137/90, omissivos e comissivos, dolosos e culposos, assim como determinados tipos do Código Penal, tais como o descaminho, a apropriação indébita e falsidades, desde que tenham o fito de fraudar a Ordem Tributária.

### 1.3 HISTÓRICO

Crime fazendário, a princípio e literalmente era apenas o crime de descaminho (art. 334), pois era o único previsto no Código Penal de 1940. No âmbito da lei repressora de 1940, em sua redação original, alguns crimes contra a fazenda poderiam configurar falsidade ou estelionato, caso tivessem como intuito lesar o fisco.

Em 1964, com a Lei 4.357, foi incluído no artigo 168 do Código Penal Brasileiro (CPB) uma nova forma constitutiva de apropriação indébita, que seria o caso do não recolhimento no prazo legal do Imposto de Renda, “Impôsto de Consumo indevidamente

creditado no-s livros de registro de matérias-primas” (BRASIL, Lei 4.357, 1964), que no caso seria o atual IPI – Imposto sobre produtos industrializados) “e o antigo Imposto do Selo, extinto pela Lei 5.143/66.” (BALTAZAR JUNIOR, 2017, pg. 794).

Consoante Baltazar Junior (2017, pg. 794), com a ressalva de alguns escassos dispositivos tributários como o supracitado, o primeiro diploma legal específico acerca do assunto foi a Lei 4.729/65, criando o crime de sonegação fiscal, porém essa nomenclatura fora abandonada em 1990 pela Lei 8.137, que é hoje o principal norte para se combater os crimes fazendários, e novamente adotada por força da Lei 9.983/00 que altera alguns dispositivos do Código Penal. Ainda conforme o ex-magistrado retrorreferido, a Lei 8.137/90 teve pouca eficácia devido a dois fatores:

Primeiro, pela natural resistência ao novo, em geral, o que não é diferente no âmbito do Direito Penal, de modo que a assimilação de uma nova modalidade criminosa é um processo relativamente demorado, até a sua efetiva aplicação. O segundo fator foi a previsão de ampla possibilidade de substituição da pena privativa de liberdade pela pena de multa sempre que o réu fosse primário, o que levava a uma prescrição em dois anos, facilmente alcançável. (BALTAZAR JUNIOR, 2017, pg. 794)

O Decreto-Lei 1.004 de 1969, apresentado pela Junta Governativa Militar como substituição do Código Penal de 1940, previa o crime de sonegação fiscal no artigo 376, porém, tal decreto sofreu duras críticas e nunca entrou em vigor, sendo revogado pela Lei 6.016/73.

Segundo escólio de Baltazar Junior (2017, pg. 795) é a Lei 8.137/90 que finalmente “definiu os crimes contra a ordem tributária (arts. 1º a 3º), bem como contra a ordem econômica e as relações de consumo.” Ainda segundo o autor retro, a lei em comento revogou tacitamente a Lei 4.729/65 por regular inteiramente a matéria, nos termos da Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro (LINDB), restando como único dispositivo ainda em vigor desta lei, o artigo 5º que alterou os §§1º e 2º do artigo 334 do Código Penal. Para o autor, existe bastante clareza dessa revogação tácita e aproveita a oportunidade para criticar os legisladores que continuam fazendo muitas referências à Lei 4.729/65.

A Lei 8.137/90 abrangia também a sonegação contra a previdência social, pois fazia expressa menção às “contribuições sociais”. Com o advento da Lei Orgânica Da Seguridade Social (LOCSS) - Lei 8.212 91 - esta passou a tratar do crime de sonegação previdenciária pois delineava as condutas, mormente nos incisos a, b, c, g, h, e i do art. 95, porém, inexistia “previsão legal para tais condutas, por essa razão continuou sendo aplicada a Lei 8.137 para as práticas fraudulentas que tivessem por fim a evasão do pagamento de contribuições

sociais, até o advento da Lei 9.983/00.” (BALTAZAR JUNIOR, 2017, pg. 795). Ainda conforme Baltazar Junior, desde o DL 65/37 existe tipificação para o crime de apropriação indébita previdenciária que consiste no fato do “empregador deixar de recolher a contribuição previdenciária descontada do empregado por ocasião do pagamento da remuneração.”

Após várias idas e vindas desse tipo de crime em diversos diplomas legais, por fim, a Lei 9.983/00 inseriu no Código Penal as condutas de apropriação indébita previdenciária e sonegação de contribuição previdenciária, respectivamente nos artigos 168-A e 337-A. Dessarte, os crimes contra a ordem tributária podem ser subclassificados em cinco grupos, conforme tabela bastante elucidativa retirada da obra de Baltazar Junior, que segue abaixo colacionada.

Tabela 1. Crimes Tributários.

|  |  |
|--|--|
| Crime Tributário Aduaneiro (tem como objeto tributos externos, decorrentes de exportação ou importação)                      | – CP, art. 334, segunda figura (Descaminho)  |
| Sonegação (condutas fraudulentas)  | – Lei 8.137/90, arts. 1º (Sonegação Fiscal)<br>– Lei 8.137/90, arts. 2º, I, III, IV e V (Correlatos) – CP, art. 337-A (Sonegação de Contribuição Previdenciária)   |
| Apropriação Indébita (consiste na omissão do repasse de tributo devido por terceiro, descontado ou cobrado)                  | – CP, art. 168-A (Apropriação Indébita Previdenciária)<br>– Lei 8.137/90, art. 2º, II (Apropriação Indébita Tributária)  |
| Crimes Funcionais (são crimes próprios de servidores públicos fazendários ou encarregados de repressão a delitos aduaneiros) | – Lei 8.137/90, art. 3º (Extravio, Sonegação ou Inutilização de Documento, Corrupção, Concussão e Advocacia Administrativa)<br>– CP, art. 316, § 1º (Excesso de Exação)<br>– CP, art. 318 (Facilitação de Contrabando ou Descaminho) |
| Falsidades (formas específicas de crimes contra a fé pública)  | – CP, art. 293, I e V (Falsificação de papéis públicos)  |

Fonte: BALTAZAR JUNIOR, José Paulo. Crimes Federais, pg. 795 e 796. 2017.

#### 1.4 OS CRIMES DO COLARINHO BRANCO SOB A ÓTICA DA CRIMINOLOGIA

A Criminologia é “a ciência que investiga o crime de um ponto de vista não normativo e tem como primeira e talvez mais importante característica a interdisciplinaridade.” (VERAS, 2010, pg. 1.). Para Penteadó Filho (2016, pg. 21) é a “ciência empírica (baseada na observação e experiência) e interdisciplinar que tem por objeto

de análise o crime, a personalidade do autor do comportamento delitivo, da vítima e o controle social das condutas criminosas.” Essa ciência é de suma importância para as ciências criminais, pois procura entender as causas da criminalidade, o porquê das pessoas cometerem crimes.

A Criminologia pode ser dividida em dois ramos principais, a Escola Clássica e a Escola Positiva. A Escola Clássica, consoante Penteadó Filho (2016, pg. 31), não existiu propriamente, mas teria sido denominada desta forma pelos Positivistas, em tom pejorativo. Teve influência do Iluminismo e como principais nomes Cesare Beccaria, Francesco Carrara e Giovanni Carmignani. Essa escola partia de duas teorias, o Jusnaturalismo e o Contratualismo. Conforme Penteadó Filho (2016, pg. 32) os princípios fundamentais dessa Escola são:

a) o crime é um ente jurídico; não é uma ação, mas sim uma infração (Carrara); b) a punibilidade deve ser baseada no livre-arbítrio; c) a pena deve ter nítido caráter de retribuição pela culpa moral do delinquente (maldade), de modo a prevenir o delito com certeza, rapidez e severidade e a restaurar a ordem externa social e d) método e raciocínio lógico-dedutivo.

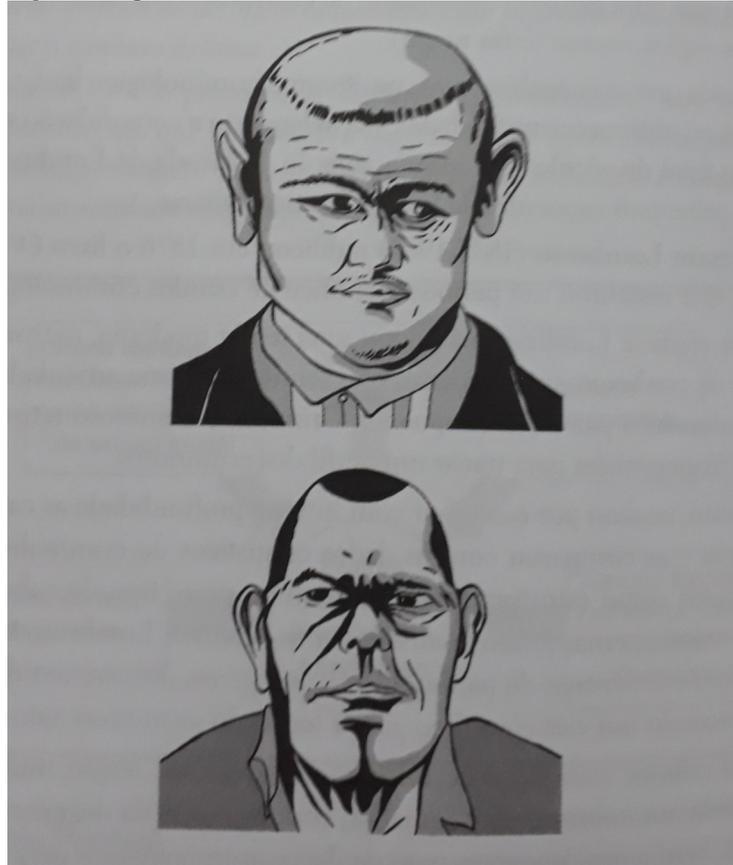
Desta forma, para a Escola Clássica o ser humano tem livre arbítrio para cometer crimes, tem responsabilidade moral. Ou seja, segundo Alfonso Serrano Maílo citado por Penteadó Filho (2016, pg. 32) no momento que um sujeito se depara com a possibilidade de cometer um ilícito, “efetua um cálculo racional dos benefícios esperados (prazer) e os confronta com os prejuízos (dor) que acredita vão derivar da prática do delito; se os benefícios são superiores aos prejuízos, tenderá a cometer a conduta delitiva.”

Já a Escola Positiva foi influenciada pelos fisiocratas europeus do século XIX e iluministas do século anterior. Segundo Penteadó Filho ela possui três fases: antropológica, tendo Lombroso como seu principal nome, a sociológica com Ferri e a jurídica com Garófalo. Para Lombroso, o crime era fruto de um fenômeno biológico e não de uma entidade jurídica. Atribuía o crime ao atavismo, o criminoso teria traços de um ser primitivo, selvagem, um ser atávico. Ou seja, o criminoso já nascia fadado à criminalidade devido a sua própria natureza (determinismo biológico), pois segundo Lombroso os crânios dos criminosos estudados tinham uma anomalia, que seria “uma fossa occipital semelhante à dos vertebrados superiores, mas diferente do *homo sapiens*”. (PENTEADO FILHO, 2016, pg. 35.).

A teoria de Lombroso foi bastante aceita na época, ele teria estudado alguns criminosos nos manicômios e nas prisões nos quais trabalhava e chegou a conclusão que eles

teriam as mesmas características, quais sejam: “fronte fugidia, crânio assimétrico, cara larga e chata, grandes maçãs no rosto, lábios finos, canhotismo (na maioria dos casos), barba rala, olhar errante ou duro.” (PENTEADO FILHO, 2016, pg. 34.) Conforme é possível verificar na imagem abaixo.

Figura 2: Tipos Lombrosianos.



Fonte: Penteado Filho, pg. 34 apud H. V. de Carvalho.

Conforme já relatado, essa teoria foi bastante aceita na época, mas hoje é considerada superada pelos criminólogos, pois não explica a razão de diversos outros criminosos não possuírem tais características e diversas outras pessoas que possuem as características não serem criminosas. Ademais, é considerada preconceituosa e pode acarretar em perseguições injustas. Lombroso acreditava, inclusive, que pessoas tatuadas fossem dementes e hoje percebemos a difusão da tatuagem em todas as camadas e/ou classes sociais, tais como em negros, brancos, pobres, ricos, advogados, promotores, professores, médicos, criminosos, não criminosos, enfim, um conceito ultrapassado e extremamente preconceituoso.

Por causa da teoria da epilepsia, que segundo Lombroso a “degeneração do criminoso é causada pela epilepsia, que ataca seus centros nervosos” (PENTEADO FILHO, 2016, pg.

34) ele sofreu duras críticas, haja vista que milhares de indivíduos sofrem de epilepsia e jamais praticaram quaisquer crimes. Por isso, em socorro de seu sogro e mestre, Enrico Ferri surgiu com o pensamento sociológico.

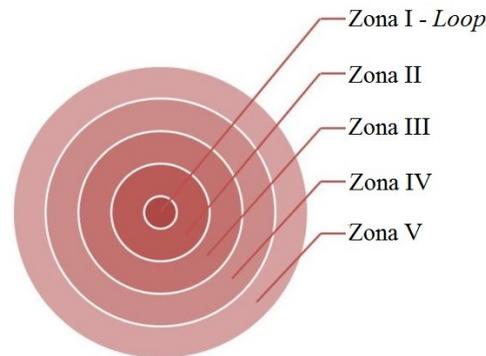
Para Enrico Ferri, criador da “sociologia criminal”, a criminalidade era fruto de uma combinação de fatores físicos, antropológicos e culturais. (PENTEADO FILHO, 2016, pg. 34). Ferri negou veementemente o livre-arbítrio. Classificou os criminosos em natos, loucos, habituais, de ocasião e por paixão.

Rafael Garófalo, por sua vez, acreditava que “o crime estava no homem e que se revelava como degeneração deste” (PENTEADO FILHO, 2016, pg. 36) criando o conceito de temibilidade e periculosidade, ainda conforme trazido pelo autor retro. Teve importante participação pois “fixou a necessidade de conceber uma nova forma de intervenção penal – a medida de segurança.” (PENTEADO FILHO, 2016, pg. 36)

Dentro da Escola Positiva surgiram algumas teorias sociológicas que visam explicar o crime, a saber: A Escola de Chicago, a Teoria da Anomia, a Associação Diferencial, o *Labeling Approach* (Teoria do Etiquetamento), a Criminologia do Conflito, a Subcultura Delinquente e a Criminologia Crítica (ou radical).

A Escola de Chicago, também chamada de Teoria Ecológica, associou o crescimento desordenado das cidades com a criminalidade. Segundo essa teoria, os problemas sociais estão intimamente ligados ao movimento circular centrífugo do crescimento da cidade, ou seja, o núcleo seria o centro comercial, com bancos, armazéns, etc, “a segunda zona, por ser uma zona intersticial, está sujeita à invasão do crescimento” da primeira zona e “favorece a criação de guetos” (PENTEADO FILHO, 2016, pg. 68) e a criminalidade, a terceira zona seria a mais habitada por trabalhadores de classe baixa, a quarta zona seria ocupada pela classe média e a quinta zona pela classe mais alta, conforme figura retirada da obra de Penteadado Filho (2016, pg. 68):

Figura 3: Gráfico Escola de Chicago.



Fonte: PENTEADO FILHO, José Paulo.  
Manual de Criminologia, pg. 68. 2016.

Consoante escólio de Sérgio Salomão Shecaira citado por Penteado Filho (2016, pg. 67.) discorrendo sobre a teoria ecológica, ou Escola de Chicago, o desenvolvimento “desordenado das cidades faz desaparecer o controle social informal; as pessoas vão se tornando anônimas, de modo que a família, a igreja, o trabalho, os clubes de serviço social etc. não dão mais conta de impedir os atos antissociais.”

A Teoria da Anomia sustenta que na sociedade existe uma forte ênfase para o alcance de metas culturais – “quer seja a produção científica, o acúmulo de riquezas, ou com uma dose de imaginação, as conquistas de um Don Juan” (VERAS, 2010, pg. 57) - porém, nem todos têm a mesma oportunidade de alcançar tais metas, “quando as estruturas sociais e culturais estão mal integradas, a primeira requer comportamentos e atitudes que a segunda não consegue oferecer. Há, então, uma pressão para a violação das normas.” (VERAS, 2010, pg. 57)

A anomia (a = ausência + nomos = regra) seria uma condição de falta de regras em uma sociedade, ausência generalizada de normas, o que leva as pessoas a praticarem crimes, haja vista que ninguém segue as regras mais básicas, culturais. Desta maneira, entre violação de regras culturais a cometer crimes, seria apenas um passo.

É como v.g. uma sociedade que ninguém respeita ninguém, as pessoas furam filas, querem passar uma por cima das outras (em busca de suas metas culturais), é o famoso “todos contra todos”. E quando um sujeito não tem as mesmas condições de conseguir suas metas – um carro novo, por exemplo – acaba roubando ou traficando para conseguir seu objetivo.

O *Labeling Approach*, ou Teoria do Etiquetamento, ou da Rotulação, defende que “a criminalidade não é uma qualidade da conduta humana, mas a consequência de um processo em que se atribui tal ‘qualidade’ (estigmatização)” (PENTEADO FILHO, 2016. pg. 73). Para essa teoria, as pessoas são estigmatizadas muitas vezes antes de cometerem crimes. Seriam estigmatizados pela escola, igreja, universidade e até mesmo pelas famílias. Seriam indivíduos que têm o acesso negado a empregos, educação, saúde e acabam por praticarem crimes. Uma vez que praticam o crime e são presos, serão novamente estigmatizados, dessa vez por serem ex-presidiários. Vendo suas chances cada vez menores de inserção na sociedade, acabam “adotando” o papel (a etiqueta) que a sociedade colocou neles, tornando-se criminosos incorrigíveis.

Se levarmos em consideração a teoria de Lombroso, na qual atribuía a algumas pessoas, por suas características físicas, a criminalidade, a teoria do etiquetamento pode ter fundamento, haja vista que a sociedade é, por diversas vezes e por várias razões, extremamente preconceituosa.

A Associação Diferencial, por sua vez, defende que o crime é aprendido pelo sujeito, não seria, portanto, nato ou herdado, conforme Lombroso afirmava. Consoante Álvaro Mayrink Costa (1976, p. 129) “uma pessoa torna-se criminosa porque recebe mais definições favoráveis à violação da lei do que desfavoráveis a essa violação.” Essa teoria é interessante quando analisamos relatos reais em duas obras, quais sejam, “Educação Siberiana” do escritor russo Nicolai Lilin e “Assassinato de Reputações” do ex-Delegado Federal e ex-Secretário Nacional de Justiça, Romeu Tuma Junior. Naquele, o autor russo afirma que cresceu em uma comunidade criminal, os “urcas siberianos”, e que desde tenra idade as crianças eram educadas para os delitos.

De fato, com cerca de cinco ou seis anos de idade já eram incentivadas a matar animais, com treze, catorze anos, a maioria dos jovens já tem “nas costas várias ações criminosas, um homicídio ou, pelo menos, uma tentativa de homicídio”, (LILIN, 2010, pg. 24) afirma também que são educados para acabarem na prisão e que alguns presidiários são tidos como heróis. O autor revela que enfrentar a polícia e até mesmo matar um policial era tão normal como outras crianças jogam futebol, e que todas essas ações eram não apenas aceitas por sua sociedade, mas incentivadas.

Tuma Junior (2013, pg. 42), por sua vez, relata que em uma certa investigação, um vereador do Partido dos Trabalhadores, que ele preferiu não citar o nome, confessou-lhe que: “quando entrei na política eu era 100% honesto, hoje posso garantir ao senhor que sou ao menos 50%, e vão tentar me acusar”. O autor afirma que pelo tempo que o político vem

exercendo mandatos e com a proporção que ele mesmo utilizou, hoje deve ser 5% honesto. Desta feita, tomando esses relatos como exemplos, percebe-se que, de fato, as pessoas podem “aprender” a ser criminosas.

Porém, a teoria que talvez mais se adéque aos “Crimes do Colarinho Branco” seja a Teoria Crítica (ou radical), que foi minuciosamente estudada pela procuradora da república Ryanna Pala Veras. Para essa teoria, com influência marxista, os grupos mais favorecidos criam as normas para defender seus interesses em detrimento da classe menos favorecida visando manter o *status quo* dos poderosos. Caso haja uma reflexão que as leis contra os Crimes do Colarinho Branco são muito recentes e pouco eficazes, e que existe uma falência dos meios de repressão aos crimes ora em comento, realmente há grande respaldo dessa teoria. Conforme Veras (2010, pg. 172), *in verbis*:

Dessa forma, a pouca resposta penal aos crimes do colarinho branco deve ser analisada como um fenômeno social. O grupo que está no poder, formado pelas pessoas influentes e das classes mais elevadas, age para desestimular a elaboração das leis penais que prejudiquem seus interesses. Na fase da aplicação da lei, seus interesses não são eleitos como prioridade para a perseguição policial e, nos escassos casos que ingressam no sistema penal, são beneficiadas pela legislação em geral, além de serem processadas e julgadas por agentes que se identificam ou se aproximam de sua classe social. O direito penal não é neutro, mas um instrumento político de manutenção do poder.

Ainda segundo a procuradora supracitada, debruçando-se sobre a Criminologia Crítica:

O Estado é, enfim, um órgão da classe dominante. O monopólio do aparelho estatal, diretamente ou por meio de grupos interpostos, torna-se a condição básica do exercício da dominação. O poder político, nesse contexto, nada mais é do que o poder organizado de uma classe para a opressão de outra.

Para a autora retrorreferida (2010. pg. 173), os autores dos crimes do colarinho branco “são os detentores do poder, e não aqueles que precisam ser controlados” pelo sistema, a escassa aplicação que existe no sistema penal contra a elite “visa apenas legitimar sua existência e ampla aplicação nas camadas mais baixas.” Nesse contexto, ainda segundo a autora:

Os crimes do colarinho branco não são perseguidos porque são praticados por membros de uma camada superior da sociedade que detém o poder econômico e político e controla a ideologia oficial do direito penal, bem como os mecanismos de produção do senso comum. São detentores dos meios de produção que exercem a hegemonia econômica nas sociedades capitalistas. (...) O direito penal produzido por uma sociedade capitalista tem, por fim, manter o *status quo* da desigualdade

social. Como mecanismo essencial de manutenção da ordem social, ele deve perseguir e punir as camadas mais baixas da sociedade: pessoas marginalizadas, fora do mercado de trabalho. (VERAS, 2010, pg. 160)

Ademais, consoante Guilherme Augusto Fernandes (2017, l. 1872) citando Luciano Feldens:

Acresça-se a isso outro importante aspecto: o fato de que, via de regra, os delinquentes do “colarinho branco”, ao contrário dos delinquentes de rua, participam dos mesmos *locus* sociais de lazer e entretenimento daqueles que haverão de processá-los e julgá-los pelas práticas de seus crimes (os operadores jurídicos), circunstância a contribuir, *per si*, para que não sejam estigmatizados como autênticos delinquentes que são. Deveras, ambos frequentam os mesmos restaurantes, clubes esportivos, teatros, eventos culturais, praias e hotéis; têm seus filhos matriculados nas mesmas escolas, amigos em comuns, e isso quando não provêm de uma mesma origem familiar ou pertencem, um a outro, à família de algum de seus muito próximos. Essas aproximações teóricas acima alinhavadas, bem dão conta sobre a forma sutil como a ilicitude – a conduta delituosa – dos criminosos do “colarinho branco”, assumindo ares de brandura, acaba se instalando na consciência do operador de Direito, que assim passa a considerá-la, se não como um comportamento modelar, como uma mera aversão legislativa, de resto não desejável, mas cuja invisibilidade física e imediata do dano dela decorrente o proíbe intimamente de compará-la a crimes graves, tal como outros que ele assim considera em face das tradições que informam o seu horizonte de sentido (o ser prévio, o ter prévio e o ver prévio).

Para Coleman (2005 pg. 292), “além da crônica escassez de recursos e de todas as dificuldades para apresentar provas nas causas contra poderosos réus do colarinho branco, o processo de aplicação das leis sofre também com o problema da corrupção.” O autor pondera que existe uma série de recompensas políticas e econômicas aos funcionários que estejam dispostos a negligenciar suas responsabilidades, em contrapartida, aqueles que são muito zelosos na aplicação da lei contra os poderosos podem ser dispensados ou perseguidos por seus superiores.

Cita, ainda, que o controle que geralmente as corporações exercem sobre a escolha dos candidatos à administração dos órgãos reguladores é outra importante fonte de corrupção e facilitação dos crimes do colarinho branco. É possível citar, ainda, a escolha política para nomeação aos cargos de ministros, conselheiros e desembargadores.

## **1.5 DA CRIMINALIZAÇÃO DOS ILÍCITOS TRIBUTÁRIOS: ILUSÃO OU NECESSIDADE?**

Segundo Hugo de Brito Machado (2009, pg. 15), a sanção penal nos crimes fazendários não seria útil pois a prisão só é válida caso haja a certeza de que ela ocorrerá, visando o caráter intimidativo da pena. Aduz ainda o autor, que os “obstáculos criados pelo formalismo processual praticamente inviabilizam a aplicação das sanções penais na maioria dos casos” e que a melhor solução seriam sanções civis e administrativas, até porque a essas poderiam ser atribuídas também às pessoas jurídicas e a sanção penal, não.

Para o autor retro, o crescente encrudescimento das penas relativas aos crimes ora estudados não passa de ilusão. Data máxima vênia à posição respeitável do autor, alguns autores, a saber, o ex-juiz federal José Paulo Baltazar Junior e também sindicatos e associações de fiscais não concordam que deve ser evitada a sanção penal e focar apenas em sanções civis e administrativas. Ora, sanções civis e administrativas já ocorrem (mesmo que escassas vezes) e de nada servem para se evitar os crimes fazendários.

Na verdade, se pegarmos como exemplo um valor sonogado de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais), que é o teto do valor considerado como bagatela para os crimes fazendários, caso o sonegador tenha habilidade para investir em mercado de ações poderá multiplicar em diversas vezes esse valor sonogado dos cofres públicos.

Só a título de exemplo, o investimento no ouro em 2018 teve um retorno de 16,93% (dezesseis inteiros e noventa e três décimos por cento) (ALVARENGA, 2018), caso essa porcentagem se mantivesse por cinco anos (prazo de prescrição dos crimes fazendários) o sonegador poderia auferir R\$ 16.930,00 (dezesseis mil, novecentos e trinta reais). Considerando que na Bolsa de Mercados e Futuros (BM&F) existem investimentos bem mais atrativos, porém com mais riscos, tornar-se-ia irrisória a multa em alguns casos.

Nesse sentido, conforme sítio eletrônico na área contábil (SITE CONTÁBIL, 2019), caso uma empresa declare à Receita Federal informações incorretas e, conseqüentemente, com uma diferença a menor do que o devido, poderá sofrer multa de 20% (vinte por cento) sobre o valor, com acréscimo de juros moratórios. Consoante a matéria supracitada “isto vale para os casos em que o próprio contribuinte se dá conta do erro e o comunica ao fisco.” Pois, uma vez que o fiscal fazendário constate o “erro”, a multa passará para 75% (setenta e cinco por cento) do valor sonogado, igualmente acompanhada de juros.

O autor da matéria colocou apenas como “equivoco” mas esse valor também vale para os crimes dolosos. Salvo raríssimas exceções de alguns casos de acúmulo da multa, que poderá chegar a 225% (duzentos e vinte e cinco por cento), a verdade é que o valor da multa, em si, é de 75% (setenta e cinco por cento). Dessarte, 75% (setenta e cinco por cento) de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) seria R\$ 15.000,00 (quinze mil reais). Considerando que esse

valor é o teto para o Princípio da Bagatela, ou seja, sequer seria passível de criminalização, fica o questionamento: a lei fiscal é ou não um incentivo à sonegação? Caso o sonegador seja descoberto basta pagar a multa (que ficou bem aquém do que ele poderá ganhar em aplicações) e se verá livre para sonegar novamente. É aquela velha máxima do brasileiro malandro: “se colar, colou”.

Considerando ainda que o valor de vinte mil reais é irrisório se comparado às grandes sonegações e fraudes, resta ainda mais clarividente a vantagem de sonegar impostos, haja vista que apenas a fraudadora (pessoa física) mais famosa da história brasileira, Jorgina Maria de Freitas Fernandes, mais conhecida como Jorgina de Freitas, fraudou nas décadas de 80 e 90 um valor estimado em U\$ 114.325.526,96 (cento e quatorze milhões, trezentos e vinte e cinco mil, quinhentos e vinte e seis dólares e noventa e seis centavos) da Previdência Social, conforme Lucas Rocha Furtado traz em sua obra (2018, pg. 70). Com essa quantia, ainda conforme o autor, Jorgina era a mulher mais rica da Costa Rica (país para o qual fugiu após os Estados Unidos decretarem sua extradição), fortuna que era o equivalente a “10% do orçamento anual costarriquenho.” (FURTADO, 2018, pg. 80)

Nos quadros de sonegação de tributos, com as empresas infracitadas, conforme lista publicada pelo Ministério da Fazenda em 2017 (ADUNICAMP, 2017) e conforme captura de tela adiante colacionada, verifica-se o tamanho do rombo na economia do país e como não existe punição para essa elite.

Segundo o Ministério da Fazenda, quem encabeça a lista é a empresa Vale do Rio Doce com uma dívida de nada mais, nada menos que R\$ 41.911.420.544,00 (quarenta e um bilhões, novecentos e onze milhões, quatrocentos e vinte e mil e quinhentos e quarenta e quatro reais). Verifica-se, desta forma, que a empresa Vale do Rio Doce além de causar diversos desastres ambientais, arruinando rios, praias, cidades, vida selvagem e vidas humanas, ainda é campeã de sonegação fiscal, consoante o Ministério da Fazenda.

Quem segue a VALE S.A. na lista de maiores sonegadores é a Parmalat (aparece como Carital Brasil LTDA.) com quase vinte e cinco bilhões sonegados.

A lista total publicada (CONJUR, 2015) com 500 empresas e pessoas físicas, soma uma dívida de mais de 392 bilhões de reais. Esse valor, apesar de altíssimo, é apenas uma parte das estimativas realizadas pelos procuradores acerca da sonegação, conforme já relatado neste trabalho, que segundo eles pode chegar a 571 bilhões por ano!

Segue abaixo a lista com os vinte maiores sonegadores (de uma lista com quinhentos), conforme Ministério da Fazenda:

Tabela 2. Os 20 maiores sonegadores.

| Nome do Devedor Agregado                                | Valor Consolidado da Inscrição R\$ |                          |                                |                           | Total                     |
|---|------------------------------------|--------------------------|--------------------------------|---------------------------|---------------------------|
|   | Em cobrança                        | Garantia                 | Suspensão por decisão judicial | Parcelada                 |                           |
| <b>TOTAL DOS 500 MAIORES CONTRIBUINTES INSCRITOS</b>    | <b>228.978.531.085,02</b>          | <b>16.240.730.763,28</b> | <b>43.732.189.896,51</b>       | <b>103.309.279.910,90</b> | <b>392.260.731.655,71</b> |
| 1 VALE S.A.   | 2.082.882,81                       | 745.976.951,83           | 32.885.060.155,73              | 8.278.300.553,63          | 41.911.420.544,00         |
| 2 CARITAL BRASIL LTDA                                   | 24.918.572.552,70                  |                          |                                |                           | 24.918.572.552,70         |
| 3 PETROLEO BRASILEIRO S A PETROBRAS                     |                                    |                          |                                | 15.623.897.167,60         | 15.623.897.167,60         |
| 4 INDUSTRIAS DE PAPEL R RAMENZONI S/A                   | 27.042.254,14                      |                          |                                | 9.705.907.265,68          | 9.732.949.519,82          |
| 5 DUAGRO SA ADMINISTRACAO E PARTICIPACOES               | 6.563.456.873,16                   |                          |                                |                           | 6.563.456.873,16          |
| 6 VIACAO AEREA SAO PAULO S A                            | 6.216.347.913,46                   |                          |                                |                           | 6.216.347.913,46          |
| 7 BANCO BRADESCO SA                                     | 3.434.142.541,15                   | 101.104.331,45           | 1.335.955.133,77               | 1.783,18                  | 4.871.203.789,55          |
| 8 S.A. (VIACAO AEREA RIO-GRANDENSE) - FALIDA            | 4.658.477.814,88                   |                          |                                |                           | 4.658.477.814,88          |
| 9 AMERICAN VIRGINIA IND E COM IMP E EXP DE TABACOS LTDA | 760.167.453,57                     |                          |                                | 3.318.457.607,71          | 4.078.625.061,28          |
| 10 CONDOR - FACTORING - FOMENTO COMERCIAL LTDA          | 4.074.209.425,55                   |                          |                                |                           | 4.074.209.425,55          |
| 11 COOPERATIVA FLUMINENSE DO PRODS DE ACUC ALCOOL LTDA  | 3.464.929.678,12                   |                          |                                |                           | 3.464.929.678,12          |
| 12 PPL PARTICIPACOES LTDA                               | 3.345.697.000,88                   |                          |                                |                           | 3.345.697.000,88          |
| 13 ASSOCIACAO EDUCACIONAL LUTERANA DO BRASIL - AELBRA   | 26.015.432,38                      |                          | 4.572.731,01                   | 3.238.321.253,10          | 3.268.909.416,49          |
| 14 FAZENDA SOBRADO S/A                                  | 3.223.228.422,88                   |                          |                                |                           | 3.223.228.422,88          |
| 15 SCARPA PLASTICOS LTDA                                | 2.973.655.184,44                   |                          |                                |                           | 2.973.655.184,44          |
| 16 ITABA INDUSTRIA DE TABACO BRASILEIRA LTDA            | 2.845.470.442,04                   |                          |                                | 11.475.545,67             | 2.856.945.987,71          |
| 17 BETAFAC ASSESSORIA E FOMENTO MERCANTIL LTDA - ME     | 2.746.305.141,61                   |                          |                                |                           | 2.746.305.141,61          |
| 18 BRASKEM S/A  | 856.385.391,56                     |                          |                                | 1.827.792.922,34          | 2.684.178.313,90          |
| 19 BANCO NACIONAL S A EM LIQUIDACAO                     |                                    | 1.927.496,55             |                                | 2.612.263.739,24          | 2.614.191.235,79          |
| 20 ZIRCONIA PARTICIPACOES LTDA                          | 2.445.679.809,98                   |                          |                                |                           | 2.445.679.809,98          |

Fonte: CONJUR. <https://www.conjur.com.br/dl/500-maiores-inscritos-dau.pdf>

Tomando como exemplo a Parmalat (Carital Brasil LTDA.), que segundo o Ministério da Fazenda devia em 2015 quase 25 bilhões, vamos verificar como foi a sentença condenatória (raríssima em tais crimes) em desfavor do ex-diretor financeiro da empresa, em 2014. Consoante sítio eletrônico da Veja (2014) e Época Negócios (2014) o executivo foi condenado a “sete anos, um mês e dez dias de prisão por crime tributário”, por ter sonegado 145,6 (cento e quarenta e cinco milhões e seiscentos mil reais) e foi condenado a pagar o irrisório, ridículo valor de um milhão de reais. Na sentença, não obstante o juiz federal ter observado que o valor sonegado seria suficiente para suprir o ensino de trinta e seis mil crianças, foi permitido que o criminoso fazendário cumprisse pena em regime semiaberto, seguindo o que dispõe o artigo 33, parágrafo 2º, alínea “b” do Código Penal Brasileiro (CPB).

Dessarte, quando observado tais casos escatológicos, é possível concordar com Hugo de Brito Machado sobre a prisão ser uma ilusão. Porém, não se pode admitir que essas condutas sejam descriminalizadas, muito pelo contrário, é necessário, isso sim, como sociedade organizada, exigir que haja não apenas aumento na punição civil e administrativa mas que também haja encrudescimento nas sanções penais (e efetiva aplicação) para desencorajar esse tipo de crime que tanto prejudica o país.

Onde está o desenvolvimento por meio de tributos que as grandes empresas – nacionais e multinacionais – tanto prometem ao pedirem isenções ao se instalarem em

determinada localidade? O que se verifica são isenções fiscais estratosféricas e calotes cometidos contra a Fazenda ainda maiores, com nenhuma ou quase nenhuma punição.

Compartilhando do mesmo pensamento, de que a sonegação fiscal deve ser, não apenas criminalizada, mas ter suas leis agravadas, cita-se a Associação Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil, que em Nota Técnica número 10 de 2018 (UNAFISCO NACIONAL, 2018), intitulada de “O aumento das penas e a revogação dos dispositivos legais que permitem a extinção da punibilidade dos crimes contra a ordem tributária” trata da PLS 423/2017, proposta pela UNAFISCO durante a Comissão Parlamentar de Inquérito (CPI) da Previdência, que consiste em “aumentar as penas e eliminar, no caso de pagamento do tributo devido, a possibilidade de extinção de punibilidade dos crimes contra a ordem tributária e para criar causas de redução de pena”. Segundo sítio eletrônico do Senado (SENADO FEDERAL, 2013), a nota técnica visa prevenir a evasão de recursos, mormente recursos previdenciários, haja vista a crise do INSS. Em apertada síntese, a Associação supracitada critica a atual legislação que extingue, a qualquer tempo, a punibilidade do agente que pagar o tributo que fora sonegado, mesmo após sentença penal condenatória, conforme jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ), *in verbis*: “o adimplemento do débito tributário, a qualquer tempo, até mesmo após o advento do trânsito em julgado da sentença penal condenatória, é causa de extinção da punibilidade do acusado.”

Para a UNAFISCO, esse entendimento de extinguir a punibilidade a qualquer tempo é incondizente com a relevância e a prejudicialidade dos crimes fazendários. Consoante a Nota Técnica 10/2018, *in verbis*:

É importante ressaltar a discrepância no tratamento dado pela legislação penal aos crimes patrimoniais e aos crimes contra a ordem tributária. Os crimes patrimoniais – tratando-se aqui especificamente do crime de furto, delito praticado sem violência e/ou ameaça à vítima – lesam o patrimônio individual da vítima e, ainda que haja arrependimento do agente, reparando-se o dano causado, não há previsão legal para extinção da pena, tão somente sendo possível a redução desta (artigo 16, Código Penal). Por outro lado, os crimes contra a ordem tributária afetam o patrimônio supraindividual, lesando o interesse público, ou seja, se mostram muito mais danosos à sociedade, pois impedem que recursos essenciais ingressem nos cofres públicos. Nada obstante, basta o mero pagamento do tributo sonegado para que o agente fique impune, extinguindo-se a punibilidade do crime por ele cometido. (UNAFISCO, 2018, pg. 9.)

A Nota Técnica da UNAFISCO traz como excelente exemplo o furto de uma bicicleta, no qual sendo o infrator pego e caso devolva o bem teria apenas redução da pena. Já o sonegador teria sua punibilidade extinta a qualquer tempo, inclusive após o trânsito em

julgado, segundo jurisprudência pátria. Segue abaixo o exemplo fornecido pelos Auditores Fiscais Federais:

Para ilustrar esta dissonância, trazemos o seguinte exemplo: o furto de uma bicicleta, com a prisão em flagrante do infrator e, conseqüentemente, a reparação integral do dano à vítima – vez que o objeto furtado foi devolvido ao proprietário –, portanto não havendo prejuízo algum. Nesta situação hipotética, haveria incidência do artigo 16, do Código Penal, e o agente seria beneficiado com a redução de sua pena. Compara-se o caso descrito com a supressão/redução de tributo por meio de ato fraudulento, em que há pagamento do valor devido após o início de uma ação fiscal e antes do recebimento da denúncia. Em tal hipótese, beneficia-se o agente infrator com a extinção da punibilidade, em razão do disposto no artigo 34 da Lei 9.249/1959. (UNAFISCO, 2018, pg. 9.)

No processo de valoração de ações, é viável questionar o perfil de quem valoriza crime A ou B pela sua relevância ou vulto econômico, ou mesmo, pela condição social daquele que o praticou. Dar mais importância a um furto de bicicleta do que a uma sonegação que poderá custar à União ou estados, milhões, às vezes bilhões de reais, conforme já mencionado neste trabalho, é desproporcional. A única explicação lógica para essa diferenciação de tratamento é a Teoria Crítica – da Ciência da Criminologia – já estudada em tópico anterior, que defende serem as leis, especialmente as penais, criadas pela classe dominante apenas para defender seus interesses, classe essa que é a mesma que sonega bilhões.

Ainda conforme a Nota Técnica, citando o Promotor de Justiça do Estado do Ceará, Hugo Vasconcelos Xerez, *in verbis*:

Com efeito, se considerarmos que os delitos patrimoniais de rua, especialmente aqueles cometidos sem violência ou grave ameaça, além de serem muito menos deletérios para a formação do Estado brasileiro e para a transformação do cenário de flagelo social, e interferirem muito menos na construção de uma sociedade justa e solidária, não contam com o beneplácito que usufruem os agentes dos crimes tributários, esses sim, verdadeiro câncer que aflige a sociedade brasileira e que dificulta o desenvolvimento social do Estado, não restam dúvidas de que o sistema penal é social e economicamente seletivo. (UNAFISCO, 2018, pg. 10.)

O autor José Paulo Baltazar Junior em sua obra “Crimes Federais”, (2017, pg.798) também defende uma maior persecução e punição contra os ilícitos tributários. O autor afirma que o “direito penal tem como fim a proteção de bens jurídico-penais, de forma subsidiária, devendo o aparelho estatal de controle do crime intervir o menos possível.” O autor coloca que as condutas que não ofereçam lesão ou perigo de lesão a bens jurídicos que possam ser controlados mais eficazmente por outros meios devem ficar de fora do

ordenamento. Porém, para o juiz supra, os crimes fazendários não se inserem nesses crimes que devem ficar fora do ordenamento penal. Segundo suas próprias palavras:

Minha posição é no sentido da necessidade de um Direito Penal Tributário, o que não viola o princípio da lesividade, pois o bem jurídico protegido é a arrecadação tributária, nem o princípio da subsidiariedade, pois é flagrante a insuficiência das sanções administrativas na matéria. Bem por isso, da referida incriminação, não há falar em “violação ao princípio da proporcionalidade, sendo que a sanção corresponde ao desvalor social do crime contra a ordem tributária” (BALTAZAR JUNIOR, 2017, pg. 798)

De acordo com a opinião dos fiscais, se existe uma violação ao Princípio da Proporcionalidade, essa violação estaria configurada na frouxidão que as leis pátrias reservam aos crimes fazendários, em comparação aos demais crimes patrimoniais, como já mencionado pelos Auditores Fiscais Federais da UNAFISCO, que utilizaram como exemplo o furto de bicicleta, ou a punição que teve o diretor financeiro da Parmalat, também citada neste trabalho. Desta feita, é desarrazoado, injustificável, que o ordenamento pátrio não ofereça aos criminosos fazendários uma reprimenda gravosa!

Ainda conforme o Baltazar Junior (2017, pg. 798), “a resistência aos crimes do colarinho branco se deve, em muito, à condição de seus autores, desprovidos de *crime appeal*, e portanto menos afetados nos mecanismos de seleção dos crimes” Porém, ele ressalta a alta lesividade das condutas.

Esse *crime appeal*, citado por José Paulo Baltazar Junior, provavelmente seja resquício da teoria lombrosiana, bastante aceita durante muito tempo, que defendia a tese de que os criminosos têm determinadas características físicas, como já mencionado no tópico 4.3 deste trabalho. Porém, essa teoria resta afastada, e o que vemos hoje são criminosos bem vestidos e com características físicas diferentes do que Lombroso propunha. Na verdade, não existe *crime appeal*, qualquer um pode ser um criminoso.

Voltando à obra de Hugo de Brito Machado (2009, pg. 18), conforme o autor, um dos empecilhos na punição penal seria o fato de não poder punir a pessoa jurídica. De fato, a legislação atual não permite que a pessoa jurídica seja responsabilizada. Porém, da mesma forma que existe previsão para a punição penal de empresas quando ocorrem em crimes ambientais, nada obsta que também seja punida a pessoa jurídica em crimes fiscais, basta que o legislativo crie a respectiva lei. A Lei de Crimes Ambientais (BRASIL, Lei 9.605, 1998) traz, em seu artigo terceiro, que:

Art. 3º As pessoas jurídicas serão responsabilizadas administrativa, civil e penalmente conforme o disposto nesta Lei, nos casos em que a infração seja cometida por decisão de seu representante legal ou contratual, ou de seu órgão colegiado, no interesse ou benefício da sua entidade.

Parágrafo único. A responsabilidade das pessoas jurídicas não exclui a das pessoas físicas, coautoras ou partícipes do mesmo fato.

Como punições penais para as pessoas jurídicas temos as seguintes: “I – multa; II – restritivas de direitos; III – prestação de serviços à comunidade.” Como restritivas de direitos temos na citada lei as que seguem “I – suspensão parcial ou total de atividades; II – interdição temporária de estabelecimento, obra ou atividade; III – proibição de contratar com o Poder Público, bem como dele obter subsídios, subvenções ou doações.”

Ora, se existem punições penais para as empresas na Lei de Crimes Ambientais, o que obsta a criação de semelhante dispositivo para os crimes fazendários? De toda forma, com a devida vênia, a impossibilidade de punir a pessoa jurídica não pode ser alegada como um óbice na persecução penal dos ilícitos fazendários, uma vez que a empresa, por si só, não faz nada, não sonega impostos, não engana o fisco, quem o faz são seus gerentes ou empregados (geralmente a mando dos gerentes), e esses podem ser devidamente punidos, não obstante a punição administrativa da empresa, como v.g. proibição de contratar com o poder público ou de receber qualquer tipo de incentivo deste.

## 1.6 DOS CRIMES EM ESPÉCIE

A Lei 8.137/90 é, como já mencionado, o principal norte para combater os crimes contra a ordem tributária, apesar de não ser o único diploma legal para esse fim, haja vista que o próprio Código Penal Brasileiro (CPB) traz alguns dispositivos acerca de crimes fazendários. Como bem ressalta Baltazar Junior, “deixar de pagar tributo, por si só, não constitui crime.” O autor retrorreferido observa que o crime contra a ordem tributária, com exceção da apropriação indébita, como será visto no exame do inc. II do art. 2º, “pressupõe, além do inadimplemento, alguma forma de fraude.”

Diante da similitude de conceitos, necessário diferenciar Sonegação Fiscal (ou Evasão Fiscal) com a Elisão Fiscal (ou Planejamento Legal Tributário) esta é perfeitamente legal e visa encontrar brechas nas leis fiscais para tentar diminuir a carga tributária devida pela empresa ou pessoa física, cite-se como exemplo o pai ou mãe de família que paga plano de saúde para os filhos e pode requerer abatimento no que deve em Imposto de Renda. Já

aquela, a sonegação ou evasão fiscal, é crime, que é o objeto de estudo deste trabalho. Em excelente síntese retirada do livro de Baltazar Junior, temos que:

Tabela 3. Elisão x Sonegação

|  |   |
|--|---|
| Inadimplemento                                 | É a mera falta do pagamento do tributo.   |
| Elisão Fiscal ou Planejamento Legal Tributário | É a prática lícita que visa a evitar a ocorrência do fato gerador ou diminuir o valor dos tributos devidos, sem utilização de fraude. |
| Sonegação Fiscal                               | É a redução ou supressão do pagamento do tributo, mediante emprego de fraude.   |

Fonte: BALTAZAR JUNIOR, José Paulo. Crimes Federais, 2017.

Uma vez diferenciadas Elisão Fiscal e Sonegação Fiscal, vejamos os artigos da Lei 8.137/90 (BRASIL, 1990) que tratam dos crimes ora em estudo:

Dos crimes praticados por particulares

Art. 1.º Art. 1.º 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.

Consoante escólio de Baltazar Junior (2017, pg. 805), “a supressão do tributo acontece quando o agente não paga nada”. O autor oferece como exemplo alguém que explore uma atividade econômica simples, como v.g. fabricação de doces caseiros, acontece que a atividade acaba tomando grande vulto e o proprietário continua agindo como se fosse uma pequena fabricação caseira, sem alvará, “sem inscrição nos órgãos fazendários nem emissão de nota fiscal”, suprimindo totalmente o pagamento do tributo.

Já a “redução do tributo acontece quando o agente recolhe parcialmente o valor devido.” Baltazar Junior (2017, pg. 805) traz julgado federal no qual informa que “como o delito pressupõe fraude, não representa violação à vedação da prisão por dívida” (TRF3, HC 20030300024407-6, Camargo, 5ª T., u., 24.6.03).

O autor deixa claro que é fundamental que a conduta seja com o fito de suprimir ou reduzir tributo, contribuição social ou qualquer acessório. Portanto, “não sendo devido o tributo, não há crime” (BALTAZAR JUNIOR, 2017, 805). Assevera ainda o autor retro que, “em caso de descumprimento de obrigação tributária acessória, como a emissão de nota fiscal ou declaração, mas inexistindo tributo, não há que falar em crime, mas mero ilícito administrativo.”

Baltazar Junior (2017, pg. 807) afirma que está pacificado na jurisprudência a necessidade de lançamento definitivo do tributo devido para oferecimento da denúncia em crime fiscal. Esse tema será adiante tratado mais minuciosamente.

Em relação ao inciso I do artigo 1º da Lei 8.137/1990 supracitado, Baltazar Junior (2017, pg. 815) observa que a primeira figura, omitir informação, é uma conduta omissiva e a segunda figura, prestar declaração falsa, é comissiva, trazendo o autor diversos exemplos de condutas que foram consideradas crimes pelos tribunais como afronta ao inciso I, que seguem abaixo:

- a) da omissão de rendimentos em DIRPF, com redução do imposto devido;
- b) omissão de receitas da empresa, que eram depositadas em contas bancárias particulares de empregados;
- c) quando comprovada a omissão de informação compulsória na declaração do imposto de renda de pessoa física, consistente na alienação de imóvel a acarretar ganhos de capital do contribuinte, sem o correspondente pagamento do tributo devido;
- d) de omissão de declaração de ajuste anual do IRPF de valores movimentados em contas correntes, nos parâmetros das Leis 9.430-96 e 9.481/97;
- e) no caso de réu que declara, falsamente, o exercício de atividade de taxista, a fim de obter indevida isenção de IPI;
- f) da declaração falsa de que a empresa, formalmente constituída, estava inativa, com o fim de não recolher os tributos devidos pela efetiva operação;
- g) da declaração falsa acerca da existência de despesas com tratamento de saúde, com o fim de reduzir o imposto de renda de pessoa física;
- h) quando o acusado “deixou de contabilizar, regular e tempestivamente, valores decorrentes da atividade de intermediação da compra e venda de combustíveis no atacado, quantias estas que circulavam em conta corrente de sua titularidade;
- i) da omissão na declaração de ganho de capital na alienação de imóveis;
- j) da utilização do nome de pessoa portadora de deficiência para aquisição de veículo com isenção de IPI, em verdade destinado a terceiros. (BALTAZAR JUNIOR, 2017, pg. 815)

Em contrapartida, o autor traz duas situações nas quais os tribunais entenderam não ter configurado o ilícito, quais sejam:

a) no caso em que o agente teria realizado “compensação a maior da base de cálculo negativa de período-base anterior, na apuração da CSLL, bem como em relação ao prejuízo fiscal de exercícios anteriores na apuração do IRPJ” por não servir “ao juízo criminal a simples presunção de que o acusado poderia ter suprimido receita à tributação, por meio da compensação plena que realizou unilateralmente”

b) de acusação de supressão ou redução do IRPF, em razão de acréscimo patrimonial a descoberto, o que pressupõe a ausência de comprovação da origem lícita do patrimônio, o que não se dá quando o agente informou nas Declarações de Ajuste Anual a existência de “saldo de caixa”, ou seja, numerário disponível que poderia ter sido utilizado para a aquisição dos bens em questão, resolvendo-se a dúvida em favor da defesa. (BALTAZAR JUNIOR, 2017, pg. 816)

Já no tocante ao art. 1º, inc. II, da Lei 8.137/1990 Baltazar Junior (2017, pg. 816) assevera que inserir dados inexatos é uma conduta comissiva, haja vista que “o agente elabora o documento ou livro, mas com dados inexatos.” O autor informa, também, que se trata de uma norma penal em branco, pois os livros ou documentos a que aludem o inciso II deverão ser discriminados pela Lei Tributária.

Baltazar traz alguns exemplos de livros (2017, pg. 817), como v.g. livro registro de entrada e saída de mercadorias, livro de apuração do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e Imposto Sobre Serviços (ISS), bem como o Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR) criado pelo Decreto Lei (DL) nº 1.598/77 “destinado à apuração extracontábil do lucro real sujeito à tributação para o imposto de renda em cada período de apuração, contendo, ainda, elementos que poderão afetar o resultado de períodos de apuração de futuros” e, ainda, o Livro Diário, que não é exigido apenas para as microempresas, conforme autor supra.

Já os documentos mencionados no inciso em estudo, o autor cita como relevantes os seguintes: DCTF (Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais), DIPJ (Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica) ou Declaração de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica. O autor traz que as seguintes condutas configuraram delitos, em afronta ao inciso II do art. 1º, conforme tribunais, *in verbis*:

- a) omissão de receita bruta e emissão de documentos fiscais em nome de empresa extinta;
- b) na fraude em documentação relativa a operações de importação de veículos, com supressão de IPI;
- c) na prática de contabilidade paralela ou *caixa dois*;

- d) na inserção de custos relativos a notas fiscais inidôneas nos livros contábeis da empresa, para exonerarem-se do pagamento de tributos relativos a Fazenda Nacional;
- e) na fictícia majoração de despesas da empresa, reduzindo os valores devidos e gerando falsos créditos;
- f) no pagamento de salário *por fora* de modo a evitar a retenção de imposto de renda na fonte (*o que poderá configurar, atualmente, em concurso formal, também o delito do art. 337-A do CP, em relação às contribuições previdenciárias*);
- g) pela não contabilização de notas fiscais, pelo pagamento de recursos do Caixa 2 de despesas que devem ser oficialmente contabilizadas;
- h) no subfaturamento de exportação, ou seja, com a elaboração de “documentos fiscais e cambiais (guias de exportação e contratos de câmbio) contendo valores aquém daqueles realmente pagos pelo importador, gerando uma diferença financeira que ingressava em território nacional de forma não oficial para uma conta bancária não declarada à Receita Federal. (BALTAZAR JUNIOR, 2017, pg. 817)

Em relação ao inciso III do art. 1º da Lei 9.137/1990, Rui Stoco e Tatiana de Oliveira Stoco (2016, pg. 100) mencionam que esse dispositivo “corresponde ao inciso III do art. 1º da antiga Lei da Sonegação Fiscal e descreve o crime de falsidade material de documento particular previstos no art. 298 do CP.” Aduzem, ainda, que “se a falsificação for feita em livro, a similitude será com o crime de falsificação de documento público, do art. 297 do CP, pois os livros mercantis são equiparados a documentos públicos.”

Consoante Ângelo Rafael Rossi (1967, pg. 62) “se o dano for patrimonial de direito privado, o delito é punível pelo Código Penal. Sendo praticado contra o Fisco, com o propósito de fraudar a Fazenda Pública, o crime é de sonegação.” Stoco e Stoco, corroborando o entendimento de outros autores, entendem ser possível a tentativa nesse tipo de delito e que faz-se imperioso o elemento subjetivo do dolo. Baltazar Junior (2017, pg. 818) cita como exemplos desse crime em questão:

- a) a *nota calçada* (assim chamada porque, em notas preenchidas à mão, a falsificação se dá com a colocação de um calço, de modo que o valor efetivo da venda sai na primeira via, que é entregue ao cliente, enquanto a via cativa, que fica no talonário, é preenchida posteriormente com um valor menor, de modo a diminuir a receita, possibilitando a sonegação de ICMS, IPI e Imposto de Renda.
- b) a *meia nota*, que consiste em registrar apenas parcialmente o valor da operação, recebendo o restante do pagamento *por fora*, em conluio com o comprador;
- c) a *nota paralela* ou *talão frio*, que consiste na impressão de dois ou mais talonários ou formulários de notas fiscais, com os mesmos números de série, registrando-se contabilmente apenas as notas de valor menor;
- d) a falsificação de notas fiscais de venda de açúcar nas quais se consignava a produção na Amazônia Ocidental, com o fim de possibilitar a venda com isenção fiscal, quando o produto era, na realidade, manufaturado nas regiões Sul e Sudeste;
- e) na emissão de “notas fiscais frias, com carimbo e assinaturas falsas, forjando supostas exportações, desviando produtos (cigarros) para venda no mercado interno”.

Já o inciso IV do art. 1º da Lei 8.137/1990, trata de “elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato”, conforme Stoco e Stoco (2016, pg. 102) o “inciso em questão prevê modalidades de falsidade ideológica, falsidade material e uso de documento falso.” Segundo Antônio Corrêa citado por Stoco e Stoco (2016, pg. 102), *in verbis*:

o legislador teve em mira atacar o comércio ilegal de documentos conhecido vulgarmente por vendas de *notas frias*, que assola o comércio e indústria em geral, aumentando a cada dia e impossibilitando a fiscalização de atuar, já que o grande número de fatos econômicos impede o cruzamento de informações, mesmo com o uso da informática, possibilitando a evasão fiscal.

Conforme Stoco e Stoco (2016, pg. 102), disso se infere que não apenas o contribuinte pode ser agente ativo dos delitos fiscais mas também aquele que fraudar documentos, seja contador ou qualquer outro. Porém, o autor ressalta que “aqui também o delito só se configura se o objetivo de quem fraudar ou daquele que se beneficia da fraude, tem como escopo reduzir ou suprimir tributos”, caso inexistir essa intenção, poderá configurar falsidade ideológica, material ou uso de documento falso, nos termos do Código Penal. Baltazar Junior (2017, pg. 820) traz como exemplos na jurisprudência as seguintes condutas:

- a) a prática do passivo fictício, consistente na utilização de notas frias, com valores adulterados ou de empresas inexistentes, que já não estão em atividade ou não prestaram o serviço ou a venda, de modo a simular despesas para reduzir o valor devido a título de imposto de renda.
- b) a utilização de notas fiscais falsamente preenchidas para burlar o pagamento de tributos devidos;
- c) a variação dos exemplos é a utilização de notas inidôneas para possibilitar, de modo fraudulento, que a empresa se mantivesse dentro dos limites para opção pela tributação pelo lucro presumido, e não pelo lucro real, como seria de rigor, resultando em recolhimento de tributo a menor;
- d) a utilização de notas fiscais declaradas inidôneas pelo fisco estadual para aproveitamento de créditos.

Para o TRF 1ª Região (TRF1, AC 9501052281, Tourinho, 3ª T., u., 28.9.95), citado por Baltazar Junior (2017, pg. 820), “é irrelevante, para o reconhecimento do delito, que o documento tenha sido adquirido onerosamente ou obtido de forma gratuita”. Porém, na aplicação da pena, poderá ser levado em conta.

No que diz respeito ao inciso V do art. 1º da Lei 8.137/1990, consoante escólio de Baltazar Junior (2017, pg. 820), a primeira figura “negar o documento”, configura uma conduta comissiva e “deixar de fornecer” que, segundo o autor, é uma prática contumaz, seria uma conduta omissiva.

Ainda conforme o autor retro o “objeto é a nota fiscal ou documento equivalente, abrindo espaço para interpretação analógica, para incluir, por exemplo, o tíquete da máquina registradora ou outra modalidade que venha a ser criada.” (BALTAZAR JUNIOR, 2017, pg. 820).

Conforme Baltazar Junior (2017, pg. 820), esse delito se distingue do previsto no art. 2º, IV, da Lei 1.521/51 (Crimes Contra a Economia Popular), “pois esse dispositivo somente é aplicado para serviços essenciais, sendo diverso o bem jurídico protegido”. O autor ressalta, ainda, que é importante diferenciar da duplicata simulada prevista no CP, *in verbis*:

Não deve ser confundido, tampouco, com o crime de duplicata simulada, objeto do art. 172 do CP, pois no crime do CP, que é comissivo, não há o fornecimento da mercadoria ou serviço, atentando contra o patrimônio privado. No delito em exame, ao contrário, a mercadoria ou serviço é fornecido, mas não há emissão da nota fiscal ou documento equivalente, protegendo-se a ordem tributária. Além disso, a segunda modalidade é omissiva. (BALTAZAR JUNIOR, 2017, pg. 821)

Ainda segundo Baltazar Junior (2017, pg. 821), restaram como configuradas as seguintes condutas:

- a) dos acusados que tinham ciência e se beneficiaram da prática delituosa realizada pelo contador da empresa, consubstanciada em depositar em sua conta corrente valores de vendas de produtos sem a emissão de nota fiscal, para posterior utilização em pagamentos em favor da empresa e dos próprios réus, como revelados pelo próprio contador em juízo;
- b) da supressão de tributos devidos ao SIMPLES, mediante a omissão do fornecimento de notas fiscais relativas a vendas de automóveis efetivamente utilizadas.

Consoante Stoco e Stoco (2016, pg. 103) esse inciso se assemelha muito à figura do estelionato (art. 171, *caput*, do CP) e, para esses autores, o legislador demonstrou ser muito mais lento que os sonegadores. Pois o meio que os contribuintes vêm lesando o Fisco, desde há muito, e causando enorme e expressiva evasão de receitas é mediante a venda de produtos sem a emissão de nota fiscal, conduta que até a edição da Lei 8.137/90 não estava erigida à categoria de figura penal típica, punida com maior rigor.

O parágrafo único do artigo 1º da Lei 8.137/1990, ora em comento, é bastante polêmico. Conforme diversos autores, incluindo César Roberto Bitencourt e Luciana de Oliveira Monteiro, para quem “a mera desobediência do cidadão ao cumprimento de obrigações ditadas pelo fisco não pode assumir características de crime tributário, nem mesmo na forma tentada, a menos que nos distanciemos da concepção de Direito Penal da culpabilidade no marco de um Estado Democrático de Direito”.

Para Heloísa Estellita citada por Stoco e Stoco (2016, pg. 107), o parágrafo único trata de mero descumprimento de obrigação acessória o que, por si só, revela sua inconstitucionalidade, pois “as obrigações acessórias não possuem relevância constitucional própria que lhes autorize a tutela penal autônoma”. Consoante escólio de Stoco e Stoco:

(...) a omissão ou falta de atendimento do contribuinte só configurará crime se essa conduta tiver por objetivo suprimir ou reduzir tributo, ou ocultar uma situação fática existente em sua contabilidade, livros e arquivos, confirmatória de sonegação fiscal anterior, sob pena de se implantar a famigerada responsabilidade objetiva, desde há muito tempo banida no nosso Direito Penal. (STOCO e STOCO, 2016, pg. 107)

Para o Tribunal Regional Federal, 4ª Região, citado pelo doutrinador Baltazar Junior (2017, pg. 839) “o delito previsto no parágrafo único do art. 1º, Lei 8.137/90, é autônomo em relação ao delito previsto no caput do art. 1º da mesma lei, sendo inexigível o elemento subjetivo de suprimir ou reduzir tributos”. Baltazar ressalta que o tipo do parágrafo único é uma forma específica de desobediência, que seria “mais um instrumento posto à disposição do Fisco”, porém, pondera o autor, que a pena seria excessiva se comparada com o crime de desobediência do CP.

Oportunamente, ressalta Baltazar Junior (2017, pg. 838) a questão da diminuição ou aumento do prazo dependendo da complexidade do caso. Para alguns autores, a saber, Juary C. Silva (1998, pg. 45), seria inconstitucional por violar o Princípio da Legalidade, porém, para Baltazar Junior (2017, pg. 838) não é inconstitucional, pois se trataria de norma penal em branco, que cabe à legislação do processo administrativo tributário definir o lapso temporal. O autor chama atenção para o problema da compatibilização com a Constituição, que, pela relevância de suas palavras, trago-as na íntegra:

Outro problema é a compatibilização do crime em questão com o direito constitucional de não colaborar para a própria incriminação. Imagine-se a seguinte situação: o sonegador recebe a visita da Receita Federal na sua empresa e é intimado a apresentar documentos fiscais, mas não apresenta. Então, a Receita Federal apreende os documentos e confirma a sonegação, o que culmina na denúncia por sonegação fiscal e pelo crime do parágrafo único, por não ter entregue os documentos. A defesa alega que os documentos não foram entregues no exercício do direito de autodefesa, uma vez que não era obrigado a entregar documentos que iriam incriminá-lo e, portanto, não responderia ao crime do parágrafo único, assim como o réu preso que está respondendo um inquérito por homicídio e se nega a participar da reconstituição do crime não configura crime de desobediência.

Dessa forma, tem-se que o parágrafo único do art. 1º é bastante polêmico e, para muitos doutrinadores, com viés inconstitucional e autoritário, como v.g. Heloísa Estellita,

César Roberto Bittencourt, Luciana de Oliveira Monteiro, Edmar Oliveira Andrade Filho, todos citados por Stoco e Stoco (2016, pg. 107 e 108), posição que estes últimos também aderem.

Passando a discorrer acerca do artigo 2º da Lei 8.137/1990, esse prevê que:

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.

Para grande parte da doutrina, esse artigo começou mal redigido, o que gera grandes problemas de interpretação, pois ao tentar equiparar com o artigo primeiro, mencionando “crime da mesma natureza”, comete um erro. Desta forma, consoante César Bitencourt e Luciana Monteiro citados por Stoco e Stoco (2016, pg. 109), “todas as figuras do artigo 2º tratam de crimes formais que independem da produção de um resultado material (qual seja, a redução ou supressão do tributo)”, ao passo que as condutas do artigo 1º seriam crimes materiais. Consoante Stoco e Stoco (2016, pg. 109) a conduta tipificada no inciso I do artigo 2º da Lei 8.137/1990:

cogita da modalidade de falsidade ideológica, ajustando-se perfeitamente à descrição típica do art. 299 do CP. Ainda conforme o autor retro, o crime consiste em o agente prestar declaração falsa, ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos aos agentes de pessoas jurídicas de direito público interno.

Seguindo o escólio de Gabriel Alib (2015, pg. 191) o crime previsto no inciso I do art. 1º é um crime material, exigindo para sua consumação a redução ou supressão do tributo, já o inciso I do art. 2º, por sua vez, é um crime formal, bastando a prática da conduta fraudulenta. Stoco e Stoco (2016, pg. 110) oportunamente ressaltam que, por isso mesmo,

pelo fato de ser crime formal, é que o legislador cominou penas mínimas e máximas substancialmente menores para os crimes do inciso I, art. 2º em comparação com o inciso I do artigo 1º.

Stoco e Stoco (2016, pg. 111) observam que no caso de haver, de fato, supressão ou redução do tributo devido, “o agente incorrerá nas penas previstas do art. 1º, o que pode afirmar (como a jurisprudência vem apontando) tratar-se de verdadeira incriminação específica da forma tentada do crime do art. 1º.”

Também nesse sentido, Baltazar Junior aduz que acaso o contribuinte seja autuado em uma “fiscalização tributária após ter cometido a falsidade tendente a reduzir o valor do tributo, estará consumado o delito do art. 2º, I, ainda que não tenha vencido o prazo para o recolhimento”. Arrematando o autor, com destaques nossos: “daí resulta que o inc. I do art. 2º é a forma tentada do art. 1º. Assim, em vez de utilizar o art. 14 do CP para fazer a adequação típica da tentativa, utiliza-se o inc. I do art. 2º.” (BALTAZAR JUNIOR, 2017, pg. 840). Stoco e Stoco trazem em sua obra o acórdão da 5ª turma do STJ bastante elucidativo sobre o tema, *in verbis*:

Com efeito, em se tratando de crimes contra a ordem tributária, previstos no art. 1º da Lei 8.137/1990, não há dissenso de que se tratam de crimes materiais, isto é, faz-se necessário a redução ou supressão do tributo e, conseqüentemente, a constituição do crédito tributário definitivo como condição para a persecução penal, ao menos no que toca aos incisos I a IV do referido dispositivo. Nesse sentido é pacífica a jurisprudência desta Corte. Observa-se da leitura do inciso I do art. 2º que, diferentemente do que ocorre com os crimes previstos no art. 1º, a conduta típica albergada consiste em fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, para eximir-se, total ou parcialmente, do pagamento do tributo. A doutrina, nesses casos e de maneira majoritária, classifica o crime como sendo formal, vale dizer, independe de um resultado naturalístico para sua consumação, sendo que sua aplicabilidade se dá justamente naqueles casos em que a apuração fiscal identificou a omissão ou a declaração falsa antes do dano. Válidas, nesse particular, as considerações de Luiz Regis Prado, quando afirma nestas passagens, que: “Desse modo a figura típica prevista consiste em fazer declaração falsa, que significa prestar informação inverídica ao Fisco, cujo conteúdo não retrate a situação efetivamente ocorrida (falsidade ideológica). O documento no qual consta a declaração pode ser verdadeiro ou materialmente falso (fruto de contrafação, total ou parcial ou alteração). (STJ – 5.ª T. - REsp 1.177.354/MT – Rel. Laurita Vaz – j. 15.10.2013 – DJe 25.10.2013).

O inciso II do art. 2º da Lei 8.137/1990, por sua vez, trata da chamada Apropriação Indébita Tributária, que, segundo Baltazar Junior (2017, pg. 842) guarda semelhança com o delito do art. 168-A do CP, que seria uma forma especial do inciso II do art. 2º da Lei 8.137/90, pois o 168-A do CPB teria o objeto mais restrito. Ainda para o autor retro, o sujeito ativo é o “responsável pela administração da empresa, não se podendo responsabilizar o sócio por atos posteriores ao período de sua gestão.” Para Baltazar Junior (2017, pg. 842.):

A apropriação indébita distingue-se da sonegação porque não requer fraude. Ao contrário da sonegação, o que caracteriza o crime de apropriação indébita é o fato de o sujeito ter a obrigação tributária acessória de recolher um tributo que não é por ele devido, como a fonte pagadora do IR, e não repassar ao órgão tributante.

Citando, ainda, Baltazar Junior (2017, pg. 842), “o inciso menciona duas possibilidades: tributo descontado ou cobrado”, no que o autor diferencia, *in verbis*:

Quanto ao IRFF, que é descontado, o funcionamento é o seguinte: a fonte pagadora do rendimento (empregador ou contratante) é obrigada a reter uma parcela desse rendimento e fazer o recolhimento para a Receita Federal. Se a fonte fizer o desconto e não recolher, o crime se consuma, e o sujeito ativo é o responsável tributário (empregador o contratante), uma vez que o tributo foi descontado do sujeito passivo da obrigação, que é o empregado ou prestador do serviço. O IPI, ao contrário, é cobrado. O modo, em rápidas linhas, é o seguinte: quando uma operação é sujeita à cobrança do IPI, como, por exemplo, a compra de uma mercadoria, o consumidor paga o valor da mercadoria mais o valor do tributo. Se a mercadoria vale 100 reais, o vendedor deve cobrar 110 reais, porque 10 reais são devidos ao IPI. O valor de 10 reais, cobrado em razão do IPI, não pertence ao vendedor, mas sim à União, para quem esse valor deve ser recolhido.

Para alguns, a saber Hugo de Brito Machado mencionado por Stoco e Stoco (2016, pg. 114), esse inciso seria inconstitucional, por ser uma prisão por dívida, todavia Baltazar Junior (2017, pg. 843) traz que a “jurisprudência firmou-se, porém, em sentido contrário” e Stoco e Stoco (2016, pg. 115) corroboram essa tese, afirmando que “de forma alguma se trata de prisão por dívida”, acrescentando que o “o retentor do tributo ou contribuição é mero substituto tributário (CF/1988, art. 150, § 7.º)” e que teria obrigação legal de repassar ao fisco. Não o fazendo incidirá no crime previsto na Lei 8.137/90 e não no artigo 168 do Código Penal, por essa razão não há inconstitucionalidade. Ainda citando Baltazar Junior (2017, pg. 844), este traz importante observação acerca de dificuldades financeiras da empresa, que segue adiante:

Ao contrário do que se dá com a apropriação indébita previdenciária, não se admite a tese da exclusão da culpabilidade por inexibibilidade financeira em razão de dificuldades financeiras da empresa na hipótese de omissão no recolhimento de IPI cobrado, pois o delito implica efetivo pagamento por parte do comprador e, em consequência, disponibilidade do dinheiro.

No estudo do inciso III do art. 2º da Lei 8.137/1990, temos que, “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,” assemelha-se, conforme escólio de Baltazar Junior (2017, pg. 845), às figuras da “concussão (CP, art. 316) e da corrupção passiva (CP, art. 317).”

Como sujeito ativo do crime ora em comento, Baltazar Junior (2017, pg. 845) aduz ser “um *crime de particular*, figurando o crime do funcionário público no art. 3º (Stoco: 344). Poderá ser praticado por pelo contribuinte ou por terceiro, como o fornecedor do serviço ou mesmo um intermediário (Costa: 100).” Trata-se de norma penal em branco, haja vista que cabe à lei fiscal definir o que seria parcela dedutível ou deduzida e requer o elemento subjetivo do dolo. Conforme Baltazar Junior, a consumação se daria com as condutas de exigir, pagar ou receber, sendo a primeira uma modalidade formal e, as duas últimas, materiais, admitindo-se tentativa.

Stoco e Stoco (2016, pg. 117) perfilha desse entendimento, trazendo que “a conduta de ‘exigir’ não comporta tentativa, pois é crime de mera conduta, instantâneo e independe de resultado.” Porém faz a ressalva que poderia haveria tentativa na ação de exigir, que seria no “caso de uma carta extorsionária interceptada antes que chegasse ao destinatário”. Ainda consoante Stoco e Stoco (2016, pg. 116), “trata-se de crime bilateral, cometendo o delito tanto aquele que exige ou recebe percentagem incidente sobre incentivo fiscal, como aquele que paga.”

Stoco e Stoco (2016, pg. 116) observam ainda, que “a norma é de necessidade duvidosa, posto que anacrônico, na medida em que o próprio Governo da União vem, aos poucos, abandonando a política de incentivos fiscais.” Com a devida vênua, o inciso é relevante sim, haja vista que por décadas o governo concedeu inúmeros incentivos fiscais às grandes empresas, nacionais e internacionais e continua concedendo, mesmo que em menor quantidade.

O inciso IV do artigo 2º da Lei 8.137/1990, por sua vez, “traz ínsita a noção de apropriação indébita” (STOCO e STOCO, 2016, pg. 117). Conforme o autor retro, esse inciso pretende evitar que os incentivos fiscais dados a determinados setores, que o governo considera como prioritários, sejam desvirtuados. Consoante Baltazar Junior (2017, pg. 847), este inciso visa evitar que haja um desvio de finalidade do incentivo fiscal e exemplifica:

Exemplifica-se com o caso do agente que deixa de recolher parcelas de determinado tributo ao argumento de utilização em ampliação de estabelecimento industrial, como permite uma determinada lei de incentivo fiscal, deixando, porém, de aplicar os recursos na finalidade declarada.

Nesse sentido, foi considerado como incidente neste tipo da Lei 8.137/90 e não estelionato do Código Penal em caso de “fraude voltada para obtenção de financiamento de projeto de desenvolvimento junto à Sudam (...) realizados os crimes de falso como crime

meio para obtenção das parcelas relativas ao financiamento junto à Sudam”. (STJ – 6.<sup>a</sup> T. - HC 103.055/TO – Rel. Maria Thereza de Assis Moura – j. 28.04.2009 – Dje 18.05.2009).

Ainda nesse sentido, Baltazar Junior (2017, pg. 848) traz julgado semelhante, também da 6.<sup>o</sup> turma do STJ, analisando matéria do HC 88617, com o seguinte teor: “o crime em questão é especial em relação ao estelionato, quando consubstanciado em fraude a fim de obter liberação de parcelas do Fundo de Investimento da Amazônia – FINAME.”

Stoco e Stoco (2016, pg. 119) ensinam que deixar de aplicar o incentivo significa que o contribuinte ficou com parte da parcela deduzida sem aplicar no setor que deveria aplicar, ou seja, aplicou apenas em parte. Já aplicar em desacordo seria o caso de aplicação em setor diverso do que o definido como prioridade pelo Governo. Os autores retrorreferidos asseveram que a diferença de tratamento entre este inciso em comento e os do art. 1.<sup>o</sup> da Lei 8.37/90 é o menor desvalor da ação. Consoante escólio de Baltazar Junior (2017, pg. 848), faz-se mister o dolo e a forma tentada na segunda modalidade é admitida.

No último e quinto inciso do artigo 2.<sup>o</sup> da Lei 8.137/1990, o legislador procurou uma “nítida antecipação da tutela penal, de maneira similar ao crime de petrechos de falsificação do art. 294 do CP” (STOCO e STOCO, 2016, pg. 120). Ou seja, o inciso em comento criminaliza os atos preparatórios e, consoante Baltazar Junior (2017, pg. 849), o sujeito ativo é qualquer pessoa. No caso de conseguir efetivamente sonegar o imposto, o contribuinte que devia o tributo responderá somente pelo crime do art. 1.<sup>o</sup>, “enquanto o fornecedor poderá responder, ainda assim, pelo crime em comento, conforme tenha ou não o dolo de colaborar para aquele específico fato de sonegação.” (BALTAZAR JUNIOR, 2017, pg. 849.)

Conforme Baltazar Junior (2017, pg. 849), caso o fornecedor tenha o conhecimento da intenção do contribuinte sonegar, responderá como partícipe da sonegação (com pena de reclusão de 2 a 5 anos), caso não tenha esse conhecimento responderá pelo crime ora em comento, com pena mais branda (detenção de 6 meses a 2 anos). Ora, se o indivíduo cria ou divulga um programa capaz de alterar dados fiscais, por conclusão óbvia ele tem conhecimento da intenção do usuário do programa em sonegar. Ainda consoante Baltazar Junior (2017, pg. 849), esse crime também exige dolo e a forma tentada é admitida na modalidade “utilizar”, “caso o agente não logre colocar o programa em funcionamento.”

Para consolidar o que já foi percorrido, inicia-se a análise dos crimes praticados por funcionários públicos contra o Fisco, que foram tipificados no artigo 3.<sup>o</sup> da Lei 8.137/90, *in verbis*:

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

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

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

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

Para Baltazar Junior (2017, pg. 849), esse artigo é desnecessário, haja vista que existem tipos semelhantes do Código Penal e a especialidade do tema não justifica, por si só, a introdução de novos tipos penais e “com penas maiores e elementos típicos ligeiramente diversos.”

O primeiro inciso do artigo 3º da Lei 8.137/1990, tem como tipificação o que segue: “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.” conforme escólio de Stoco e Stoco (2016, pg. 122) essa tipificação guarda enorme similitude e empatia com o artigo 314 do Código Repressor Pátrio, que prevê “extraviar livro oficial ou qualquer documento, de que tem a guarda em razão do cargo; sonegá-lo ou inutilizá-lo, total ou parcialmente”, cominando pena de reclusão de um a quatro anos, já a pena do inciso ora em estudo é de reclusão de três a oito anos.

Conforme Stoco e Stoco (2016, pg. 123), a redação é quase igual e a diferença seria apenas a questão fiscal. Se o livro, processo ou documento extraviado, sonegado ou inutilizado seja “para outros fins que não o de lograr pagamento indevido de tributo ou contribuição, incidirá no Código Penal.” Ou seja, predomina o princípio da especialidade. Para o autor retro, extraviar seria o caso de “dar destinação diversa, desviá-los para outro local”. Sonegar “é o mesmo que ocultar ou esconder, não permitir que outrem tenha acesso ao documento” e inutilizar, como o nome já diz, “é tornar inútil o documento para o fim a que se destina, não necessariamente a destruição física, mas a adulteração que impede a autoridade de examinar o seu conteúdo por inteiro.”

Trata-se de crime próprio, praticado somente pelo servidor fazendário (BALTAZAR JUNIOR, 2017, pg. 849), que, segundo o autor, tem pequena incidência se comparado ao praticado pelo particular, e, na opinião dele seria um tipo penal desnecessário, haja vista já ter um quase igual previsto no Código Penal.

O elemento subjetivo é sempre o dolo, “não sendo punidos o extravio, a inutilização ou destruição acidentais. Já o pagamento indevido ou inexato pode advir a título de mera culpa, configurando-se o crime na modalidade preterdolosa” e se trata de um crime material, a consumação se dá com o “pagamento indevido ou inexato tributo ou contribuição social.”

Já o inciso II do artigo 3º da Lei 8.137/90, consoante Baltazar Junior (2017, pg. 851) “apresenta grande importância prática, pois a natureza do trabalho de fiscalização tributária dá ensejo a práticas criminosas dessa ordem.” Data máxima vênia, houve um pouco de contradição, haja vista que o autor afirmou ser o artigo 3º “desnecessário” e o inciso II do art. 3º de “grande importância prática”. Ignorando essa pequena contradição, confirma-se o que o autor Baltazar Junior (2017, pg. 850) ensinou sobre este inciso:

Forma especial de corrupção passiva (CP, art. 317) e concussão (CP, 316), aqui reunida em tipo único. A pena do tipo especial era mais grave que a prevista na redação originária do CP para a corrupção. No entanto, com a alteração introduzida pela Lei 10.763/03, que elevou a pena dos crimes de corrupção previsto no CP, a pena máxima da corrupção prevista no CP restou superior àquela da lei especial, ficando ainda desproporcional à pena prevista para o delito de concussão, que é de maior gravidade.

De fato, a pena prevista no inciso em comento é de reclusão de três a oito anos (a maior dentre os crimes tributários), já o crime de corrupção passiva, art. 317 do Código Penal (CP), com a redação dada pela Lei 10.763 em 2003 prevê uma pena mínima de dois anos e a máxima de doze anos de reclusão, podendo ainda ser aumentada em um terço, ficando, desta maneira, bem acima do previsto no inciso II, art. 3º da Lei 8.137/90.

Já o crime de concussão, art. 316 do CP, prevê pena de reclusão de dois a oito anos, ou seja, pena máxima igual, porém, com pena mínima inferior. Portanto, conforme o autor supra, ficou desproporcional, haja vista que o delito de concussão deve ser punido de forma mais gravosa que a corrupção passiva. O ideal seria que a pena para o crime de concussão contra a Ordem Tributária fosse maior que a lei penal geral (tendo em vista os malefícios já mencionados neste trabalho) e a corrupção passiva fosse menor, mesmo que ligeiramente, tendo em vista também ser um grande mal no Brasil.

Conforme Baltazar Junior (2017, pg. 851), trata-se de crime formal, praticado pelo próprio servidor, podendo o particular responder por corrupção ativa (CP, art. 333, com pena

igual à corrupção passiva), e é imperioso o elemento subjetivo do dolo, além de não ser exigido para o oferecimento da denúncia a existência de lançamento definitivo.

O inciso III do art. 3º da Lei 8.137/90, por sua vez, trata de “forma especial de advocacia administrativa praticada perante administração fazendária.” (BALTAZAR JUNIOR, 2017, pg. 852). Mais uma vez com redação extramente parecida com a do Código Penal que traz “Art. 321 – Patrocinar, direta ou indiretamente, interesse privado perante a administração pública, valendo-se da qualidade de funcionário”. Vemos que no que tange à redação, a única diferença é a palavra “fazendária” após administração, haja vista que no CP não tem e no inciso em questão, sim.

Porém, as penas cominadas são bem diversas, tendo o tipo do Código Penal previsto detenção de três meses a um ano e a Lei 8.137/90 previsto reclusão de um ano a quatro anos. Quiça o legislador diferenciou a pena com a visão de que os crimes fazendários trazem muitos problemas à nação, conforme estudado nesta monografia. Porém, sabendo que a lei é feita pela e para a elite, conforme também abordado neste trabalho, a aplicação é quase inexistente, uma vez que é a elite a maior sonegadora.

Consoante escólio de Baltazar Junior (2017, pg. 852) “o verbo patrocinar significa intermediar, engajando-se na pretensão ou interesse veiculados pelo particular, de modo que não estará configurado o crime no mero pedido de informações ou preferência para decisão.” Ainda conforme o autor, trata-se de crime formal praticado pelo servidor público fazendário. Stoco e Stoco (2016, pg. 141) aduzem que poderá configurar também de forma omissiva, v.g. “quando se evita que a Administração pratique um ato necessário aos seus interesses, daí advindo benefícios aos de outrem.” Conforme o autor retro, poderá, inclusive, configurar-se mesmo estando em consonância com o interesse público, haja vista que “sua essência reside não na ilicitude ou licitude da pretensão, mas no patrocinar interesse perante a Administração Pública.”

## **1.7 QUESTÕES PERSECUTÓRIAS E PROCESSUAIS**

Seguem adiante os principais apontamentos acerca das fases persecutórias e processuais em relação aos crimes fazendários.

Ação Penal: A ação penal é pública incondicionada, conforme Súmula 609 do Supremo Tribunal Federal (STF), nestes exatos termos: “é pública incondicionada a ação penal por crime de sonegação fiscal.”

Inquérito Policial: Sendo o Inquérito Policial (IP) mera peça informativa, como alguns autores e jurisprudência colocam, ela não é essencial para o oferecimento da denúncia, muito embora seja de bom alvitre que haja tal peça para auxiliar o membro do Ministério Público. Nesse sentido, os Delegados de Polícia Civil, Paulo Furtado e Andréa Busch Boregas (2019, pg. 32) aduzem que:

Não obstante a essencialidade das investigações policiais, o inquérito policial, excepcionalmente, será dispensável para a propositura da ação penal, quando o representante do Ministério Público, na condição de titular da ação penal, possuir suficientes elementos informativos quanto à autoria e materialidade, que possibilitem ofertar a denúncia.

Porém, Furtado e Boregas (2019, pg. 33) pontuam que o “inquérito policial é dispensável ao representante do Ministério Público e não ao delegado de polícia” haja vista que uma vez “se tratando de crime de ação penal pública, que não seja de menor potencial ofensivo” a instauração é obrigatória uma vez que o delegado de polícia tome conhecimento do crime.

Porém, dada a sofisticação dos crimes fazendários e muitas vezes requerendo grande conhecimento de contabilidade, é imperioso que haja delegacias especializadas e, ao menos no que toca ao âmbito estadual, são raríssimas tais delegacias focadas em crimes fiscais. Todavia, não é o IP fundamental como já mencionado, uma vez que o Ministério Público poderá oferecer denúncia até mesmo com informações ofertadas diretamente pelos fiscais. Porém, caso exista o inquérito, cabem algumas observações:

a) Para a jurisprudência, caso haja suspensão punitiva, não só a ação penal, mas também o inquérito deverá ser suspenso (e não arquivado), podendo voltar a correr caso haja descumprimento do acordo. Caso não haja certeza sobre a concessão do parcelamento também poderá correr o IP, segundo Baltazar Junior (2017, pg. 870) citando diversos tribunais.

Para o autor retro, o inquérito não deve seguir, pois seria um constrangimento desnecessário, haja vista que “uma vez cumprido o parcelamento, não há possibilidade de instauração de ação penal.” Porém, oportunamente o autor ressalta que poderão ser tomadas medidas urgentes, como v.g. a “oitiva de testemunhas de idade avançada ou doentes.”

b) Para o STJ, constitui constrangimento ilegal a instauração de inquérito policial visando a apuração de crime contra a ordem tributária enquanto ainda pendente processo administrativo questionando a existência do próprio tributo. (STJ – 6º T. - HC 92.974 – Rel. Maria Thereza de Assis Moura – DJU 01.09.2009 e RJ 371/190)

c) Para o STF, deve-se aguardar o desfecho do processo administrativo fiscal antes de instaurar um inquérito policial. (STF – 1.<sup>a</sup> T. - RHC 83.717 – Rel. Marco Aurélio – j. 16.03.2004 – RTJ 196/836)

d) A regra é a exigência da constituição definitiva do débito para poder instaurar o IP, porém, caso “seja imprescindível para viabilizar a fiscalização” o STF foi favorável à instauração do inquérito para esse fim. (STF – 2.<sup>a</sup> T. - HC 95443 – Rel. Ellen Gracie – j. 02.02.2010 – Dje 18.02.2010).

e) Eventual nulidade ocorrida no IP não tem o condão de nulificar o processo, vez que aquele é peça meramente informativa, estabelecida sem o crivo do contraditório. (STJ – 6.<sup>a</sup> T. - HC 3.931 – Rel. Vicente Leal – DJU 11.03.1996 – Bol. AASP 2.130/116).

Perícia: Stoco e Stoco (2016, pg. 269) trazem julgado do STF no qual afirma que a perícia é desnecessária para o curso da ação penal, caso haja demonstrativos fiscais e demais elementos nos autos suficientes para comprovar a materialidade do delito e autoria.

Prova: I) Documento apreendido de modo arbitrário e ilícito: deve-se impor a nulidade do procedimento, pois, tratando-se de crime de sonegação fiscal, nem outras provas colhidas no curso da instrução podem servir para demonstrar a prática delituosa, eis que só os documentos fiscais são imprescindíveis no conjunto probatório. (STJ – HC – Rel. Adhemar Maciel – RT 740/553).

II) Prova ilícita (violação de sigilo bancário sem autorização judicial) não sendo a única mencionada na denúncia, não compromete a validade das demais provas que, por ela não contaminadas e delas não decorrentes. (STF – 2.<sup>a</sup> T. - RHC 74.807 – Rel. Maurício Corrêa – j. 22.04.1197 – RTJ 167/1010). Nesse caso vemos a Teoria dos Frutos da Árvore Envenenada tão falada nas Ciências Criminais. No caso em tela não houve o “envenenamento”, sendo assim, poderá seguir com o procedimento penal.

Quebra de sigilo bancário: Em fevereiro de 2016 o STF garantiu à Receita Federal o acesso aos dados bancários dos contribuintes (STF, 20016) fornecidos diretamente pelas instituições bancárias sem necessidade de autorização judicial, porém, três anos após, em fevereiro de 2019, turma do STJ julgando HC suspendeu ação penal cujas provas foram obtidas pelo Fisco diretamente pelas contas dos réus (VALENTE, 2019). Para o ministro Sebastião Reis Junior “A Receita Federal não pode quebrar o sigilo bancário sem autorização judicial para embasar ações penais”. Ainda para o Ministro retro, “Não se admite que os dados sigilosos obtidos diretamente pela Secretaria da Receita Federal do Brasil sejam por ela repassados ao Ministério Público ou à autoridade policial, para uso em ação penal”.

Porém, o entendimento do Superior Tribunal de Justiça foi modificado na 6ª Turma após repercussão geral ser reconhecida (Tema 990) nos casos da Receita Federal repassar informações diretamente ao Ministério Público. Portanto, o STJ aguarda o julgamento do Recurso Especial (RE) 1055941 com repercussão geral reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal (STF). Ainda conforme o ministro Sebastião Reis Junior:

Considerando que a mudança de entendimento ocorrida nesta Casa teve como razão de ser a necessidade de alinhar a nossa jurisprudência à do Supremo Tribunal Federal e como essa questão será objeto de debate amplo naquela corte após o reconhecimento da repercussão geral, entendo que não me resta outro caminho a não ser deferir a liminar.

Atualmente (março de 2019) o ministro da Suprema Corte, Dias Toffoli “adiou a discussão sobre o compartilhamento de dados bancários e fiscais colhidos pela Receita Federal para o Ministério Público Federal com data para julgamento prevista para 21 de novembro de 2019 (POMPEU, 2019). Portanto, tanto o compartilhamento de dados entre Ministério Público e Receita Federal do Brasil, como o acesso a dados bancários pela Receita Federal, sem autorização judicial, aguardarão julgamento pelo STF.

Essa questão é bastante polêmica, haja vista que a CF/88 não traz, explicitamente, que a quebra do sigilo bancário deve ser decretada pelo judiciário. É tanto que, por muitas vezes, foi permitida tal ação, porém, como alguns juízes tiveram seus dados bancários “violados” (BARBOSA, 2012), alegam agora o artigo 5º, inciso X: “são invioláveis a intimidade, a vida privada, a honra e a imagem das pessoas, assegurado o direito a indenização pelo dano material ou moral decorrente de sua violação” colocando como direito fundamental o sigilo bancário.

Outra questão polêmica acerca dos crimes tributários surgiu em maio deste ano (2019) uma vez que comissão do Congresso “restringiu fiscalização de auditores aos crimes fiscais e proibiu comunicação ao MPF, sem ordem judicial, de crimes como lavagem e corrupção.” (BARBIÉRI, 2019). Segundo o sítio eletrônico retrorreferido, caso o relatório proposto pelo líder do MDB no Senado, Eduardo Braga (AM), e acolhido pelo relator, senador Fernando Bezerra (MDB-PE) seja aprovado para a reforma administrativa, que vem sendo estudada no cenário político, “o auditor fiscal que identificar crime de colarinho branco conexos a crimes contra a ordem tributária terá de obter autorização judicial para comunicar indícios de irregularidades ao Ministério Público para fins penais.”

Ainda conforme a matéria: “pelo texto, caso os auditores que se depararem com indícios de que o contribuinte cometeu outros crimes não relacionados à área fiscal devam

pedir autorização judicial para informar a polícia e o Ministério Público sobre os delitos.” Ora, completamente estapafúrdia, bizarra, tal proposta! Se qualquer do povo pode comunicar um crime às autoridades policiais e ao Ministério Público, por qual motivo estão querendo “colocar mordaza” nos Auditores Fiscais? - Conforme muito bem colocado pelo Secretário Especial da Receita Federal, Marcos Cintra. (MARTELLO, 2019) Consoante o Ministério Público, alguns parlamentares e entidades de fiscais, essa medida enfraqueceria o combate à corrupção. De fato, ainda conforme a matéria supracitada:

Segundo o subsecretário de fiscalização da Receita, Iágaro Martins, a emenda tem o “potencial de ser um torpedo” nas ações criminais das operações Lava Jato, Calicute e Greenfield, além de outras em que auditores fiscais identificaram crimes como lavagem de dinheiro e corrupção.

Exigência de lançamento definitivo do tributo devido: Conforme já mencionado, o lançamento definitivo do tributo é a regra para que sejam tipificados os crimes contra a ordem tributária ora em estudo. E, para que seja instaurado Inquérito Policial ou oferecida a Denúncia, faz-se mister tal lançamento, pois antes disso não há crime, com exceção de alguns tipos formais tipificados na Lei 8.137/90.

Nesse sentido, a Súmula Vinculante nº 24 traz que “Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei 8.137/1990, antes do lançamento definitivo do tributo.” Segundo sítio eletrônico do STF em seu Precedente Representativo, dispõe que:

Embora não condicionada a denúncia à representação da autoridade fiscal (ADI 1.571 MC), falta justa causa para a ação penal pela prática do crime tipificado no art. 1º da Lei 8.137/1990 — que é material ou de resultado —, enquanto não haja decisão definitiva do processo administrativo de lançamento, quer se considere o lançamento definitivo uma condição objetiva de punibilidade ou um elemento normativo de tipo. 2. Por outro lado, admitida por lei a extinção da punibilidade do crime pela satisfação do tributo devido, antes do recebimento da denúncia (Lei 9.249/1995, art. 34), princípios e garantias constitucionais eminentes não permitem que, pela antecipada propositura da ação penal, se subtraia do cidadão os meios que a lei mesma lhe propicia para questionar, perante o Fisco, a exatidão do lançamento provisório, ao qual se devesse submeter para fugir ao estigma e às agruras de toda sorte do processo criminal.[HC 81.611, rel. min. Sepúlveda Pertence, P, j. 10-12-2003, *DJ* de 13-5-2005.]

Renato Brasileiro de Lima (2019, pg. 24 e 25) ensina que, não obstante a denúncia do Ministério Público não esteja adstrita à representação da autoridade fiscal (representação tributária), haja vista ser um caso de ação penal pública incondicionada, podendo o membro do MP tomar conhecimento do crime tributário por outras formas que não pela informação

do fiscal, enquanto não houver o lançamento do tributo pendente de decisão definitiva do processo administrativo, o Estado não pode dar início à persecução penal em relação aos crimes materiais contra a ordem tributária.” O autor retrorreferido chama atenção, todavia, que “a exigência da conclusão do procedimento administrativo de lançamento diz respeito apenas ao crédito tributário, e não a cada um dos acusados.”

Ou seja, caso seja constatado que uma pessoa jurídica cometeu o crime fazendário, uma vez que esse crédito seja definitivamente lançado, o Ministério Público poderá oferecer a denúncia contra todos as pessoas físicas responsáveis pela pessoa jurídica.

O Supremo Tribunal de Justiça, debruçando-se sobre o estudo da Súmula supracitada, dispôs em Informativo nº 639 que “A Súmula Vinculante n. 24 tem aplicação aos fatos ocorridos anteriormente à sua edição.” Segue adiante o inteiro teor do Informativo citado, haja vista seu relevante conteúdo, *in verbis*:

Extrai-se do acórdão embargado, da Sexta Turma, que a irretroatividade da Súmula Vinculante n. 24/STF foi fixada como garantia de mínima previsibilidade e segurança jurídica. Assim, estipulou-se, no caso concreto, como termo inicial para o cômputo do lapso prescricional, a data do fato e não do lançamento definitivo do tributo. Por sua vez, em sentido contrário, no paradigma colacionado da Quinta Turma definiu-se que o enunciado da referida súmula aplica-se aos delitos praticados antes e depois de sua vigência, tendo em vista que não se está diante de norma mais gravosa, mas de consolidação de interpretação judicial. Assim, o delito imputado ao embargado (art. 1º da Lei n. 8.137/1990) somente se consuma, segundo a pacífica jurisprudência, com o lançamento definitivo do crédito tributário, momento em que nasce a justa causa para a ação penal. Desse modo, é inevitável concluir que o curso do prazo da prescrição da pretensão punitiva somente pode ter início com a própria constituição definitiva do crédito, após o encerramento do processo administrativo de lançamento previsto no art. 142 do Código Tributário Nacional, conforme inclusive prevê o art. 111, I, do Código Penal. Convém rememorar por fim, que a Súmula Vinculante n. 24/STF, aprovada na sessão plenária de 02/12/2009 (DJ de 11/12/2009), não trouxe novos contornos para a questão, uma vez que referido enunciado nada mais fez do que consolidar o entendimento jurisprudencial que já era aplicado tanto no âmbito do STF como do col. STJ, razão pela qual não se pode falar em indevida aplicação retroativo referido texto sumular. (Destaques intencionais)

Desta forma, vemos que a Súmula Vinculante nº 24 poderá ser aplicada aos crimes pretéritos a ela, não configurando afronta ao Princípio da Legalidade, tampouco norma mais gravosa, conforme entendimento do Superior Tribunal de Justiça (STJ).

Prisão preventiva: Tratando-se de crime de sonegação fiscal, a existência da conduta criminosa não constitui motivo para autorizar tal medida, “mormente pelo fato do delito em questão, por sua própria natureza, não se incluir no elenco dos denominados crimes de ação violenta.” Sendo imperioso que haja a presença de alguma das circunstâncias elencadas no

art. 312 do CPP. (STJ – 6ª T. - HC 3.931 – Rel. Vicente Leal – DJU 11.03.1996 – Bol. AASP 2.130/116).

Não obstante o posicionamento da 6ª Turma do STJ., o inciso I do artigo 313 do CPP prevê que será admitida a decretação da prisão preventiva: “I – nos crimes dolosos punidos com pena privativa de liberdade máxima superior a 4 (quatro) anos”. Ora, o inciso supracitado do Código Processual Penal nada dispõe sobre crime violento, traz apenas “crimes dolosos punidos com pena privativa de liberdade máxima superior a 4 (quatro anos)”. Considerando que a Lei 8.137/90 traz tipo com pena máxima de 8 (oito) anos, por qual motivo não poderia ser decretada a preventiva? Talvez isso seja mais uma forma de proteção à elite criminosa sonegadora, que poderá se livrar de provas e lançar mão de outras estratégias para se esquivar da punição.

## CAPÍTULO II

### **2 OS GESTORES PÚBLICOS E OS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA E DEMAIS CRIMES CORRELATOS À MÁ ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E O IMPACTO CAUSADO À COLETIVIDADE.**

No contexto dos crimes fazendários, quais são as responsabilidades dos gestores públicos? Quem são os gestores públicos? Quais são os impactos de suas condutas delituosas na coletividade? Neste capítulo, identificar-se-ão os crimes tributários e demais ilícitos correlatos praticados pelos gestores públicos em detrimento da Fazenda Pública e quais seus impactos na conjuntura socioeconômica e política nacional.

#### **2.1 CONCEITO DE GESTOR PÚBLICO E SUA RESPONSABILIDADE NOS CRIMES FAZENDÁRIOS**

A Administração Pública muitas vezes se confunde com o Governo em si, porém, não deve haver tal confusão, mormente entre os cientistas jurídicos. Para Hely Lopes Meirelles (2016, pg. 67) “são termos que andam juntos e muitas vezes confundidos, embora expressem conceitos diversos nos vários aspectos em que se apresentam”.

Governo, para Meirelles (2016, pg. 67), representa o conjunto de poderes e órgãos constitucionais, é o complexo de funções estatais básicas, já a Administração Pública, por seu turno, “em sentido formal, o conjunto de órgãos instituídos para consecução dos objetivos do Governo; em sentido material, é o conjunto das funções necessárias aos serviços públicos em geral”. Já no contexto operacional “é o desempenho perene e sistemático, legal e técnico, dos serviços próprios do Estado ou por ele assumidos em benefício da coletividade.”

Para Alexandrino e Paulo (2010, pg. 18), a “Administração Pública em sentido amplo abrange os órgãos de governo que exercem função política, e também os órgãos e pessoas jurídicas que exercem função meramente administrativa.” Mas a Administração Pública, por si só, não pratica nada, ela precisa de pessoas físicas, de seres humanos que trabalhem por ela, e esses seres humanos são os chamados Agentes Públicos.

Agente Público, para Marcelo Alexandrino e Vicente Paulo (2010, pg. 124) “é toda pessoa física que exerça, ainda que transitoriamente ou sem remuneração, por eleição, nomeação, designação, contratação ou qualquer forma de investidura ou vínculo, mandato, cargo, emprego ou função pública.” Isto posto, verifica-se que Agente Público é gênero e bastante amplo. Como espécies de Agentes Públicos temos cinco grandes grupos, classificados desta maneira por Hely Lopes Meirelles e adotada por Alexandrino e Paulo, a saber: 1) Agentes Políticos; 2) Agentes Administrativos; 3) Agentes Honoríficos; 4) Agentes Delegados e 5) Agentes Credenciados.

Os Agentes Políticos são os integrantes dos mais altos escalões do poder público (ALEXANDRINO e PAULO, 2010, pg. 126). “Cabe a eles a elaboração das diretrizes de atuação governamental, e as funções de direção, orientação e supervisão geral da administração pública”. Ainda conforme os autores Alexandrino e Paulo (2010), esses agentes possuem como principais características:

- a) sua competência é haurida da própria Constituição;
- b) não se sujeitam às regras comuns aplicáveis aos servidores públicos em geral;
- c) normalmente são investidos em seus cargos por meio de eleição, nomeação ou designação;
- d) não são hierarquizados (com exceção dos auxiliares imediatos dos Chefes dos Executivos), sujeitando-se, tão somente, às regras constitucionais.

Podemos citar como Agentes Políticos os chefes do Poder Executivo (prefeitos, governadores e Presidente da República), bem como seus auxiliares diretos, tais quais secretários municipais, estaduais e ministros, respectivamente, além dos membros do Poder Legislativo municipal, estadual e federal. Sendo os vereadores representantes do legislativo municipal, na Câmara de Vereadores, os Deputados Estaduais como representantes no âmbito estadual, na Assembleia Legislativa, os Deputados Federais representando o povo de seus respectivos estados na Câmara dos Deputados e os Senadores representando as próprias Unidades da Federação, no Senado. Essas últimas duas casas compõem o “Congresso Nacional” em Brasília.

Alguns autores também incluem os membros da magistratura (representando o Poder Judiciário) e os membros do Ministério Público, posição que mais parece se acertar com a realidade, haja vista diversas prerrogativas que esses membros possuem, apesar de não serem “políticos” em sentido estrito. Conforme Alexandrino e Paulo (2010, pg. 127), os agentes políticos possuem certas prerrogativas, hauridas diretamente da Constituição, que os distinguem dos demais agentes públicos. Não seriam essas prerrogativas benesses pessoais,

mas sim, garantias funcionais, para que possam exercer suas funções com maior autonomia e segurança.

Já os Agentes Administrativos ocupam cargos públicos, empregos públicos e funções públicas na Administração Direta ou Indireta, nos três poderes – Legislativo, Executivo e Judiciário – nos municípios, estados ou União e se classificam em:

a) servidores públicos: possuem vínculo com a Administração Pública estatutário, ou seja, regime jurídico-administrativo significando que possuem um vínculo de natureza legal e não contratual, conforme escólio de Alexandrino e Paulo (2010, pg. 127). São os titulares de cargos públicos de provimento efetivo e de provimento em comissão, como por exemplo, professores da rede pública, policiais, bombeiros militares e médicos e enfermeiros da rede pública.

b) empregados públicos: “são ocupantes de empregos públicos, sujeitos a regime jurídico contratual trabalhista; têm ‘contrato de trabalho’, em sentido próprio. São regidos pela Consolidação das Leis do Trabalho (CLT)” (ALEXANDRINO e PAULO, 2010, pg. 128) tal como grande parte dos empregados da iniciativa privada. Cito como exemplo os empregados do Banco do Brasil, que não obstante ingressarem nos quadros da instituição por meio de concurso público, eles são regidos pela CLT e, portanto, chamados de “celetistas”.

c) temporários: Consoante escólio de Alexandrino e Paulo (2010, pg. 128) “são os contratados por tempo determinado para atender a necessidade temporária de excepcional interesse público, nos termos do art. 37, IX da Constituição.”

Esses três grupos de Agentes têm em comum exercerem “atividade pública de natureza profissional e remunerada, sujeitos à hierarquia funcional e ao regime estabelecido pelo ente federado ao qual pertencem.” (ALEXANDRINO e PAULO, 2010, pg. 127, grifos originais)

Os agentes honoríficos, por sua vez, são aquelas pessoas requisitadas ou designadas para colaborarem de forma temporária com o estado, “em razão de sua condição cívica, de sua honorabilidade ou de sua notória capacidade profissional” (ALEXANDRINO e PAULO, 2010, pg. 128).

Esses agentes não possuem vínculo empregatício com o Poder Público e muitas vezes atuam de forma gratuita. Pode-se citar como exemplos: mesários eleitorais, jurados e membros de Conselhos Tutelares.

Agentes Delegados (não confundir com Delegados de Polícia Civil e Federal – pois são estes servidores públicos de carreira, regime estatutário e ingressantes nos quadros do Poder Executivo por meio de concurso público), diferente daqueles que são, consoante

escólio de Alexandrino e Paulo (2010, pg. 128) “particulares que recebem a incumbência de exercer determinada atividade, obra ou serviço público e o fazem em nome próprio, por sua conta e risco, sob a permanente fiscalização do poder delegante.” Ou seja, fazem parte da chamada Descentralização, na qual:

é efetivada mediante delegação quando o Estado transfere, por contrato (concessão ou permissão de serviços públicos) ou ato unilateral (autorização de serviços públicos), unicamente a execução do serviço. (ALEXANDRINO e PAULO, 2010, pg. 24)

Consoante escólio de Alexandrino e Paulo (2010, pg. 25), não existe hierarquia em nenhuma forma de descentralização, porém ficam sujeitos à “vinculação” que é o controle finalístico da atividade prestada, também chamada de “tutela administrativa” ou “supervisão”. São, todavia, considerados “funcionários públicos” para fins penais. (ALEXANDRINO e PAULO, 2010, pg. 128)

Ainda conforme Alexandrino e Paulo (2010, pg. 128), são Agentes Delegados os concessionários e permissionários de serviços públicos (muito comum em atividades como fornecimento de serviços de energia, telefonia, águas e esgotos), bem como os leiloeiros, tradutores, entre outros.

Os Agentes Credenciados, por fim, consoante ensinamento do tradicional doutrinador administrativo Hely Lopes Meireles citado por Alexandrino e Paulo (2010, pg. 129) “são os que recebem a incumbência da administração para representá-la em determinado ato ou praticar certa atividade específica, mediante remuneração do Poder Público credenciante”.

Alexandrino e Paulo (2010, pg. 129) exemplificam: “atribuição a alguma pessoa da tarefa de representar o Brasil em determinado evento internacional”. Da mesma forma que os Agentes Delegados, são considerados, para fins penais, como funcionários públicos.

O Gestor Público, para Cristiane Couto (2010, pg. 27), citando sítio eletrônico da Câmara, é o “funcionário público, ocupante de cargo de carreira, ou agente de empresa estatal que pratica atos de gestão, administra negócios, bens ou serviços.”

Segundo o Tribunal de Contas do estado do Rio grande do Sul (TCE/RS), é “o agente público que atua em nome do órgão ou da entidade administrativa (exerce os poderes de apresentação e representação).” Cristiane Couto (2010, pg. 14) citando Adhemar Gomes Filho, traz que:

Os servidores públicos, funcionários públicos ou, simplesmente, agentes públicos, os profissionais que compõe a burocracia estatal, em uma concepção mais moderna

de gestão organizacional, começam a ser tratados em várias organizações públicas como gestores públicos. É uma mudança conceitual, mas que reflete uma mudança de princípios e de concepções administrativas dentro da máquina pública.

Tal definição não parece se harmonizar com a realidade do serviço público, haja vista que existem os servidores que apenas realizam seus ofícios predeterminados, muitas vezes com pouquíssima margem de discricionariedade, não podendo colocar em risco a estabilidade da entidade pública e que não afetam no “caminhar para o futuro” do órgão e existem aqueles (os gestores) que possuem grande poder discricionário e que podem com ações ou omissões determinar o rumo que os órgãos ou Poderes seguirão.

Consoante Adhemar Bentos Gomes Filho citado por Cristiane Couto (2010, pg. 14) “administrador e gestor são sujeitos conceitualmente distintos. Gerir é algo mais do que administrar, implicando mudanças de paradigmas conceituais, teóricos e pragmáticos.”

Ou seja, para ser considerado “gestor público” conforme Cristiane Couto (2010, pg. 13), é imperioso que o agente tenha algum poder decisório, que administre os bens, o pessoal, que mantenha contatos com os demais poderes e instituições, enfim, que seja o “comandante” de determinado setor. Em muitos órgãos ou poderes existem os “soldados” e os “comandantes” e não podemos misturar ambos, data máxima vênica a posição de alguns autores, tal como Gomes Filho, citado por Cristiane Couto (2010, pg. 14) que assevera:

O serviço público passa a ser conduzido como atividade de gestores públicos, operando nos seus diversos níveis de funcionamento. A visão preconceituosa de que ‘só o chefe é quem decide, eu só faço cumprir’ é substituída pelo compartilhamento da gestão e das responsabilidades pela boa atuação da Administração Pública.

Ora, qual a mudança que um soldado da Polícia Militar (PM) ou um professor da rede municipal podem causar no âmbito de seu trabalho? Quase nada se comparada ao governador ou prefeito. Desta forma, gestores públicos, para os fins deste estudo, são “diretores/presidentes de autarquias, fundações públicas, sociedades de economia mista e empresas públicas; prefeitos, governadores, presidente da república” (COUTO, 2010, pg. 14).

A responsabilidade dos Gestores Públicos no tocante aos Crimes Contra a Ordem Tributária é tema bastante escasso no universo acadêmico brasileiro e muito controverso na jurisprudência. Stoco e Stoco (2016, pg. 88) trazem três julgados sobre a responsabilidade dos prefeitos nos crimes em estudo, porém, não se debruçam sobre a temática.

Trazem os autores supra que “o chefe do executivo municipal pode ser sujeito ativo na conduta delituosa prevista no art. 95, d, da Lei 8.212/1991 se, de qualquer modo, direta ou indiretamente, concorre para o crime, na dicção do art. 29 do CP. Porém, não se trata de responsabilidade objetiva do prefeito para, desde que não ocorra o repasse, de logo ser considerado autor do delito” (STJ – 5ª T. - REsp. 139.591 – Rel. Edson Vidigal – j. 02.09.1998 – DJU 15.03.1999 – RT 765/554).

A Lei 8.212/1991 foi alterada pela Lei 9.983/2000 que revogou todos os incisos do artigo 95. A alínea “d” em questão trazia que “deixar de recolher, na época própria, contribuição ou outra importância devida à Seguridade Social e arrecadada dos segurados ou do público”.

Tal dispositivo foi incorporado ao Código Penal pela mesma Lei 9.983, passando a constituir tipo especial do crime de Apropriação Indébita, constando no artigo 168-A com a seguinte redação:

Art. 168-A. Deixar de repassar à previdência social as contribuições recolhidas dos contribuintes, no prazo e forma legal ou convencional:

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

§ 1º Nas mesmas penas incorre quem deixar de:

I – recolher, no prazo legal, contribuição ou outra importância destinada à previdência social que tenha sido descontada de pagamento efetuado a segurados, a terceiros ou arrecadada do público;

II – recolher contribuições devidas à previdência social que tenham integrado despesas contábeis ou custos relativos à venda de produtos ou à prestação de serviços;

III – pagar benefício devido a segurado, quando as respectivas cotas ou valores já tiverem sido reembolsados à empresa pela previdência social.

Por seu turno, o artigo 29 do CP trata do concurso de pessoas, *in verbis*: “Art. 29 – Quem, de qualquer modo, concorre para o crime incide nas penas a este cominadas, na medida de sua culpabilidade”.

Em outro julgado trazido por Stoco e Stoco temos que: “Habeas Corpus” - Prefeito pode ser sujeito ativo da conduta delituosa prevista tanto no art. 2º, II, da Lei 8.137/1990 quanto no art. 95 da Lei 8.212/1991” (STJ – HC – Rel. Moreira Alves – RTJ 163/216).

O inciso II do art. 2º da Lei 8.137/90 conforme já estudado em tópico anterior seria “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”.

No terceiro e último julgado trazido pelos autores suprarreferidos temos o seguinte teor: “a ausência de recolhimento das contribuições previdenciárias, descontadas dos

servidores públicos municipais, não qualifica o Prefeito como sujeito ativo do crime previsto na Lei 8.212/1991, art. 95, d” (STJ – 5.<sup>a</sup> T. - REsp. 139.591 – Rel. Edson Vidigal – j. 02.09.1998 – DJU 15.03.1999 – RT 765/554).

Verifica-se, portanto, que nos julgados trazidos por Stoco e Stoco (2016) há controvérsias do Superior Tribunal de Justiça, ora afirmando que o prefeito não é sujeito ativo no crime de Apropriação Indébita Previdenciária, ora afirmando que poderá ser sujeito ativo. O Procurador Regional da República aposentado Rogério Tadeu Romano também traz algumas incoerências da jurisprudência, *in verbis*:

O Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do Recurso Especial 770.167 – PE, Relator Ministro Gilson Dipp, DJ de 11 de setembro de 2006, pág. 339, foi no sentido de que o crime de apropriação indébita de contribuições previdenciárias, em que o Prefeito foi denunciado não exige qualidade especial do sujeito ativo, podendo ser cometido por qualquer pessoa, seja ela agente público ou não.

Rogério Tadeu Romano (2015, pg. 3) aduz que “tal decisão discrepa de outra, no Recurso Especial 286.832/PE, Relator Ministro Fernando Gonçalves, DJ de 21 de outubro de 2002, pág. 411, dentre várias, no sentido de que a falta de recolhimento de contribuição previdenciária não qualifica o Prefeito como sujeito ativo do crime de apropriação indébita.” O autor, novamente citando Tribunal Federal, aduz que:

Colha-se recente decisão do Tribunal Regional Federal da 1<sup>a</sup> Região, no julgamento do ACR 249/BA, Relator Desembargador Federal Carlos Olavo, Terceira Turma, e-DJF1, pág. 183, de 17 de fevereiro de 2012, no sentido de que o prefeito municipal e seus auxiliares não podem ser sujeitos ativos do crime de apropriação indébita previdenciária, pelo não recolhimento de contribuições previdenciárias descontadas dos servidores do Município. Tal responsabilidade somente se configuraria se comprovado o desvio de verbas para proveito pessoal dos agentes políticos.

Segundo Rogério Tadeu Romano afirma (2014) esse entendimento está alinhado com o posicionamento do STJ que, no Agravo Regimental no Recurso Especial 2009/0224170-2, o relator Ministro Jorge Mussi, DJe de 22 de março de 2012:

(...) acentuou que o simples fato de ser ex-Prefeito não autoriza a instauração de processo criminal por crimes praticados durante o seu mandato, se não restar comprovado, a mínima relação de causa e efeito entre as imputações e a sua condição de gestor da municipalidade, sob pena de reconhecer a responsabilidade penal objetiva. (HC 53.466, Relator Ministro Gilson Dipp, DJ de 22 de maio de 2006).

Em relação à necessidade de comprovar o nexo causal não muito o que discorrer, pois caso fosse condenado, unicamente por ser prefeito, ocorreria a responsabilidade penal

objetiva, não se coadunando com a Carta Magna. Porém, eximir o prefeito da responsabilidade, conforme algumas decisões citadas, é temerário. Alguns julgados trouxeram, inclusive, que haveria de ser comprovado o desvio para proveito pessoal dos agentes políticos. Isso, data máxima vênia, não corresponde à intenção legislativa.

Ora, o caput do artigo 168-A traz que “deixar de repassar à previdência social as contribuições recolhidas dos contribuintes, no prazo e forma legal ou convencional”. Por conclusão óbvia temos que, se o agente não repassou à previdência social o que recolheu dos contribuintes no prazo legal ou convencional, restará, desta forma, tipificada a conduta. Nada dispõe o artigo acerca de “em proveito próprio ou de terceiro”. São apenas dois atos, a saber: a) recolheu o valor do trabalhador; b) não repassou à previdência social no prazo legal ou convencional.

É questionável que haja tanta incoerência nos julgados das mais altas cortes deste país. A única possível explicação é que estejam adotando uma interpretação literal e limitada da redação (diga-se de passagem redação equivocada) de “apropriação”. Deveras, apropriar-se significa “apossamento de coisa alheia, isto é, tornar próprio o que é de outrem” (SILVA, 2004. pg. 124), porém, consoante escólio do Juiz Federal Celso Kipper, citado por Guilherme de Souza Nucci (2012, pg. 844), Apropriação Indébita e o crime tipificado no artigo 168-A, erroneamente posto como Apropriação Indébita Previdenciária “são estruturalmente diferentes, (...) não há equiparação possível entre os dois delitos no tocante às condutas descritas nos tipos penais”. Arrematando o magistrado federal: “o crime de não recolhimento, na época própria, da contribuição devida à Previdência e arrecadada de terceiros não é, portanto, crime de apropriação.”

Desta feita, constata-se que é desnecessário que haja o *animus rem sibi habendi*, ou seja, o ânimo de inverter o domínio sobre a coisa, o ânimo de apoderar-se do bem. À vista disso, não têm fundamento decisões que exigem tal ânimo de posse no tocante ao “crime de não recolhimento, na época própria, da contribuição devida à Previdência e arrecadada de terceiros” equivocadamente chamado de “apropriação indébita previdenciária.”

Para o juiz federal retrorreferido, a única coisa que as leis previdenciárias antes da Lei 8.137/90 aproveitaram do crime de apropriação fora a equiparação da pena (*quoad poenam*). Ainda conforme o magistrado, em irretocável explicação acerca do tema:

A primeira consequência da estrutura omissiva do tipo do delito de não recolhimento das contribuições arrecadadas aos segurados, e da não equiparação ao crime de apropriação indébita, é a de que não se exige para a consumação do primeiro o *animus rem sibi habendi*, ou seja, o propósito de inverter o título da posse passando a possuir a coisa como se fosse sua, com a deliberada intenção de

não restituir, própria da acepção do vocábulo apropriar-se, elemento integrativo do tipo penal do segundo delito. Havendo o desconto dos empregados das quantias relativas à contribuição previdenciária, e a posterior omissão no seu recolhimento aos cofres da Seguridade Social, consuma-se o delito, sem que seja preciso investigar, no *animus* do agente a intenção de restituir ou não as quantias descontadas. O dolo necessário é o genérico, consistente na intenção de descontar do salário dos empregados as quantias referentes e de deixar de repassá-las à Seguridade Social. (NUCCI, 2012, pg. 844.)

Desta forma, repise-se que é desnecessário que haja o ânimo de apropriar-se da quantia descontada a título de contribuição previdenciária. Se houve o desconto e não realizaram o repasse à Seguridade Social, resta configurado o delito. Importante ressaltar, também, o que vem previsto na redação do art. 79 da Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil nº 971, de 13 de novembro de 2009 em vigor:

o desconto da contribuição social previdenciária e a retenção prevista nos arts. 112 e 145, por parte do responsável pelo recolhimento, sempre se presumirão feitos, oportuna e regularmente, não lhe sendo lícito alegar qualquer omissão para se eximir da obrigação, permanecendo responsável pelo recolhimento das importâncias que deixar de descontar ou de reter.

Como visto acima, não pode o órgão contratante alegar que não sabia que não estava ocorrendo o devido repasse da contribuição, pois, consoante o art. 40 da Constituição Federal, é assegurado aos servidores o regime de previdência, *in verbis*:

Aos servidores titulares de cargos efetivos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, incluídas suas autarquias e fundações, é assegurado regime de previdência de caráter contributivo e solidário, mediante contribuição do respectivo ente público, dos servidores ativos e inativos e dos pensionistas, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial e o disposto neste artigo.

Destarte, vemos que é obrigação do ente público – municipal, estadual ou federal – o desconto e o devido repasse à Previdência Social dentro do prazo, e a responsabilidade pelo ente público municipal e pela gestão dos servidores públicos municipais e suas contribuições cabe ao Prefeito. Cumpre ressaltar que tal desconto não deve abranger as verbas adicionais no tocante aos servidores públicos, conforme recente decisão do Supremo Tribunal Federal: “Não incide contribuição previdenciária sobre verba não incorporável aos proventos de aposentadoria do servidor público, tais como terço de férias, serviços extraordinários, adicional noturno e adicional de insalubridade” (STF, 2018), esse foi o argumento do Ministro Relator Luís Roberto Barroso.

Recentemente, em maio de 2019, o Tribunal de Contas do Estado do Mato Grosso do Sul, analisando caso de não repasse de Contribuição Previdenciária ao Fundo de Assistência à Saúde do Servidor Municipal de Campo Grande/MS (FUNSERV), remeteu os autos ao Ministério Público para que fosse apurada a possível prática do crime tipificado no artigo 168-A do CP, em desfavor do ex-prefeito da capital daquele estado, Campo Grande. (TCE/MS, 2019)

Em 2016 o Ministério Público Federal conseguiu a condenação do ex-prefeito do município de Itamaracá em Pernambuco, Paulo Geraldo Xavier, por não ter repassado ao Instituto Nacional do Seguro Social (INSS) as contribuições descontadas dos empregados da prefeitura e contribuintes individuais no ano fiscal de 2008, além de ter omitido ao Instituto informações quanto às remunerações pagas aos segurados e não comprovou o recolhimento de contribuição patronal. (MPF/PE, 2016)

Tendo em vista que com tais ações e omissões o ex-prefeito onerou o “orçamento municipal das gestões futuras que deverão arcar com o parcelamento tributário mediante desconto no Fundo de Participação do Município”, além de ter afrontado “os princípios da administração pública, especialmente o da legalidade e moralidade” ele foi na ocasião condenado por ato de improbidade administrativa. Segundo o Ministério Público Federal (MPF), ao não repassar as contribuições previdenciárias o ex-prefeito deixou o município inadimplente perante o Instituto Nacional Do Seguro Social (INSS). A conduta também contrariou os deveres de honestidade e lealdade do gestor público, uma vez que a situação de inadimplência impediu o repasse de verbas federais, causando prejuízos para a população do município. O Ministério Público Federal conseguiu como punições que o ex-prefeito fosse condenado a:

a) “ressarcir os prejuízos financeiros causados à Ilha de Itamaracá, relativos a multa e juros que o município teve que pagar por conta do parcelamento do débito tributário decorrente do atraso praticado pelo réu”;

b) pagar 100% de multa em relação a esse prejuízo;

c) ter seus direitos políticos suspensos, pelo prazo mínimo de cinco anos a partir do trânsito em julgado;

d) proibição de “contratar com o Poder Público ou receber benefícios ou incentivos fiscais ou creditícios, direta ou indiretamente, por cinco anos.”

Logo, conclui-se que além da Lei 8.137/90, existem outras formas de punir os maus gestores públicos quando estes não realizam o repasse da contribuição previdenciária, cabendo às autoridades criatividade e zelo para defender os interesses da sociedade. Apesar

de o prefeito não ter sido condenado à pena restritiva de liberdade, que seria oportuno pelos estragos que tais condutas causam, a condenação lograda pelo MPF foi uma grande vitória para o município e para o INSS. Nesse sentido, o Tribunal de Justiça do estado de Goiás:

APELAÇÃO CÍVEL. AÇÃO CIVIL POR ATO DE IMPROBIDADE ADMINISTRATIVA. AUSÊNCIA DE REPASSE DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. DÍVIDA ACRESCIDA DE JUROS, MULTA E CORREÇÃO MONETÁRIA. PREJUÍZO AO ERÁRIO. I – Constatada a ausência de repasse ao órgão previdenciário referente aos valores das contribuições previdenciárias, descontadas dos servidores públicos municipais, sem plausível justificativa, caracterizada está a ofensa aos princípios da administração pública, em especial, ao da legalidade. II – Resta comprovada a ilegalidade do ato praticado pelo agente político, configurada na ausência de repasse do recolhimento de contribuições previdenciária, caracterizando-se ato de improbidade administrativa previsto no art. 11 da Lei 8.429/92, o qual exige, tão somente, a demonstração de dolo genérico. III - O parcelamento assumido pelo atual prefeito não afasta o dever do apelante em restituir os valores descontados dos servidores públicos municipais e não repassados ao órgão competente. APELAÇÃO CONHECIDA E DESPROVIDA. (TJ-GO – Apela&ccedil;&atilde;o (CPC): 02994455320138090154, Relator: AMARAL WILSON DE OLIVEIRA, Data de Julgamento: 06/05/2019, 2ª Câmara Cível, Data de Publicação: DJ de 06/05/2019) (Destaques intencionais)

Em sentido contrário à condenação, o mesmo Tribunal de Justiça de Goiás considerou o prefeito de Trindade inábil e não desonesto e, portanto, não incidente no crime de improbidade, *in verbis*:

TJGO – ApCiv 185742-14.2003.8.09.0149 – j. 18.08.2015 – Rel. Caetano Levi Lopes – DJe 10.09.2015 -Área do Direito: Administrativo.  
Ação Civil Pública por ato de improbidade administrativa. Ausência de repasse das contribuições previdenciárias dos servidores públicos do Município de Trindade. Ausência de danos ao erário e de elemento subjetivo (dolo). Não configuração do ato de improbidade descrito no artigo 11, II, da Lei n.8.429/92. O objetivo da Lei de Improbidade Administrativa é punir o administrador público desonesto, não o inábil, vale dizer, para que se enquadre o agente público nas sanções do artigo 12, é necessário que haja o dolo, a culpa e o prejuízo ao ente público, caracterizado pela ação ou omissão do administrador público. Sem dúvida, como decidido pelo Superior Tribunal de Justiça, “a lei alcança o administrador desonesto, não o inábil, despreparado, incompetente e desastrado” (STJ, REsp 213.994-0/MG). Assim, o repasse, ainda que tardio, das contribuições previdenciárias dos servidores públicos do Município de Trindade ao respectivo instituto da previdência, não configura o ato de improbidade administrativa previsto no artigo 11, inciso II, da Lei de Improbidade Administrativa. II – Segunda Apelação Cível. Majoração da condenação imposta ao autor. Prejudicialidade. Ante a ausência de comprovação da conduta dolosa a ensejar a condenação da parte autora por ato ímprobo, o que culminou no provimento do segundo apelo e conseqüentemente improcedência do pedido formulado em ação de improbidade administrativa, resta prejudicada a apreciação do primeiro apelo, consubstanciada na majoração da condenação imposta na sentença reformada. (Destaques intencionais)

Na verdade, para o Juiz Federal Celso Kipper, já citado alhures, basta o dolo genérico, ou seja, descontar a contribuição e não repassar à Previdência para a configuração do ilícito. Conforme já relatado neste trabalho, a maior parte das ações e omissões dos crimes fazendários exige o elemento subjetivo do dolo. Todavia, se o dolo é específico ou genérico cabe à doutrina e à jurisprudência definirem.

Por ora, parece mais acertada a interpretação do juiz supracitado, haja vista que um prefeito, cercado por seus assessores, não deveria incorrer nesse tipo de descuido, despreparo e incompetência, uma vez que tem a grande responsabilidade de gerir um município, por menor que ele seja.

## **2.2 O IMPACTO DOS CRIMES FAZENDÁRIOS NA COLETIVIDADE**

Os impactos causados pela evasão fiscal são inúmeros e alguns deles já foram tratados neste trabalho. Conforme já mencionado, o Sindicato Nacional dos Procuradores da Fazenda Nacional (SINPROFAZ) estima que o país deixa de arrecadar por causa dos crimes fiscais mais de 570 bilhões de reais por ano.

Só para se ter uma ideia, em Criciúma, no interior do estado de Santa Catarina, com uma população de pouco mais de 133 mil habitantes, por causa da falta de repasses da cota patronal ao INSS, a Diretoria de Controle dos Municípios (DMU) constatou que em 2015 o “déficit atuarial<sup>1</sup> foi de R\$ 268.756.293,77, em 2014, de R\$ 231.734.672,93, e, em 2013, de R\$ 196.013.781,75”. (TCE/SC, 2018)

Em Itamaracá, interior de Pernambuco, o ex-prefeito causou danos ao erário por não repassar os valores devidos ao INSS, onerou o orçamento municipal das futuras gestões que deverão arcar com o parcelamento tributário, bem como impossibilitou que o município recebesse verbas federais. (MPF/PE, 2016)

Observa-se, desta forma, como uma má administração pode ser prejudicial a um município quando se trata, principalmente, de desvios fiscais.

---

1 Corresponde à insuficiência de recursos para cobertura dos compromissos dos Planos de Benefícios. Registra a diferença negativa entre os bens e direitos (ativos) e as obrigações (passivos) apurada ao final de um período contábil. Disponível em: <<https://www.mendesprev.com.br/informacoes/glossario-tecnico/866>> Acesso em 15 Jul. 2019.

## CAPÍTULO III

### **3 AS DIFICULDADES ENFRENTADAS PELA FISCALIZAÇÃO E PERSECUÇÃO DOS CRIMES FAZENDÁRIOS E AS POSSÍVEIS SOLUÇÕES PARA OTIMIZAR O COMBATE A ESSES ILÍCITOS**

São diversas as dificuldades enfrentadas pela fiscalização e persecução dos crimes fazendários, conforme veremos adiante, a começar pela própria legislação que é favorável aos sonegadores, porém, em outros países vemos uma ponta de esperança de alterar essa realidade, caso haja interesse dos governantes.

#### **3.1 OS ÓBICES ENFRENTADOS PELA FISCALIZAÇÃO E PERSECUÇÃO PENAL DOS CRIMES FAZENDÁRIOS**

Como já mencionado no decorrer desta monografia, os crimes fazendários são extremamente corriqueiros, apesar de pouco divulgados por causa de toda a sua essência de crime “elitizado”, fazendo com que a punição seja quase ou totalmente inexistente. Fora esse aspecto de suma importância, temos alguns outros fatores que contribuem para um déficit na arrecadação e, conseqüentemente, acabam refletindo também nos crimes fiscais.

Do ponto de vista prático, conforme entrevista do nobre Auditor Fiscal Estadual do Rio Grande do Norte, Flávio Breda (Anexo 01), que gentilmente contribuiu com este trabalho, os fiscais enfrentam algumas dificuldades estruturais e de logística, *in verbis*:

O advento da nota fiscal eletrônica e das informações fiscais eletrônicas aumentaram a oportunidade do Fisco no sentido de manipular e confrontar as informações enviadas pelos contribuintes e agentes envolvidas nas operações fiscais, no entanto, temos enfrentado, neste período de crise econômico/financeira do estado e país, dificuldades estruturais como capacidade de armazenamento e processamento dessas informações, o que gera uma grande frustração aos Auditores envolvidos com o trabalho de fiscalização. Importante frisar, que nossa Secretaria, com seu corpo técnico, tem procurado, mesmo com toda a dificuldade existente, realizar o melhor trabalho possível de incremento de arrecadação para ajudar na solução da crise financeira do estado

O fiscal aduz, também, que a categoria sofre com “estruturas físicas com instalações e equipamentos antigos e deteriorados que necessitam de uma atualização para um melhor

desempenho do quadro de funcionários e melhor atendimento ao contribuinte”. De fato, estrutura deficitária é uma constante em quase todos os órgãos estatais e prejudica sobremaneira o serviço do corpo técnico de diversos setores governamentais.

O auditor retro traz outro ponto negativo: “a extinção dos postos fiscais de fronteira colaborou para que contribuintes mal-intencionados pudessem operar sem a barreira física de fronteira”. Ressalta que o tema vem sendo amplamente discutido na Secretaria Estadual de Tributação (SET) “com estudos no sentido de se abrir novos postos fiscais de fronteira compartilhados com outros órgãos, inclusive de segurança, com equipamentos (*scanners*, balança, entre outros)”.

Do ponto de vista legal, Flávio Breda cita como ponto negativo um tópico que foi amplamente abordado neste trabalho, que seria a extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária. O auditor traz mais três importantes fatores que dificultam a fiscalização e a punição dos fraudadores, quais sejam:

- a) A mitigação de competência dos Fiscos Estaduais com os contribuintes do SIMPLES NACIONAL. Alguns contribuintes têm se aproveitado dessa condição para se eximir da responsabilidade fiscal no âmbito das fiscalizações estaduais;
- b) A falta de estrutura dos órgãos competentes para execução da dívida pública e, conseqüentemente, sua baixa execução, também, contribuem para a sensação de que vale a pena sonegar; e
- d) A impunidade administrativa ou penal nas ações de sonegação fiscal, como em qualquer crime, acaba gerando aquela atmosfera de que vale a pena descumprir as regras tributárias, ou qualquer norma legal.

Dessa forma, vemos que são diversos os óbices enfrentados pela categoria dos auditores fiscais, o que acaba acarretando prejuízo fiscal para a nação. Esse prejuízo, conforme amplamente relatado nesta monografia, traz inúmeros problemas sociais, inclusive a morte de inocentes.

### **3.2 AS POSSÍVEIS SOLUÇÕES PARA OTIMIZAR O COMBATE AOS CRIMES FAZENDÁRIOS E DEMAIS ILÍCITOS DO COLARINHO BRANCO**

O auditor fiscal citado no tópico anterior acredita que deve haver “ampliação de projetos de educação fiscal junto às instituições educacionais, para construirmos um elo mais forte e consciente com a sociedade, no intuito de se demonstrar a importância da participação de todos na construção de uma carga tributária justa e solidária.”

Já a *Organisation de Coopération et de Développement Économiques*, em tradução livre para o português como Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE) lançou em 2017 um guia sobre os Dez Princípios Globais no Combate aos Crimes Fiscais (*fighting tax crime – the ten global principles*) disponível no sítio eletrônico da organização em inglês e alemão.

A OCDE é “uma organização que visa promover a cooperação e discussão de políticas públicas e econômicas para guiar os países que dela fazem parte”, (G1, 2019) fundada em 1961, com sede em Paris na França, e tem como países-membros 36 integrantes, a maioria entre os mais ricos, por isso também é chamada de “Clube dos Ricos” (o Brasil tenta a dois anos ingressar na organização). Consoante o presidente que lançou o guia referencial:

o papel do TFTC (força-tarefa em crimes fiscais e outros crimes<sup>2</sup>) engloba tanto tremenda visibilidade e responsabilidade na comunidade internacional para equipar as agências fiscais em todo o mundo com o conhecimento execução penal e técnicas para combater a evasão fiscal internacional, corrupção, financiamento do terrorismo e outros crimes financeiros.(tradução nossa)<sup>3</sup>

Ainda conforme o presidente, segundo dados de Organizações Não-Governamentais (ONGs) mais de um trilhão de dólares fluem para fora de países em desenvolvimento, anualmente, devido a crimes, corrupção e evasão fiscal.<sup>4</sup> e, para ele, que tem mais de 25 anos de experiência em crimes fazendários, é muito importante que haja agora, mais do que nunca, o estabelecimento de padrões, colaboração entre agências, aumento da transparência e colaboração internacional<sup>5</sup>. Pois os crimes financeiros “são globais, sem bordas, e prolífico” e, portanto, “devemos expandir e melhorar a nossa eficácia global no combate à evasão fiscal internacional, lavagem de dinheiro e outros crimes financeiros”<sup>6</sup>.

Ainda segundo o presidente da Organização, por causa da globalização da economia e os avanços na tecnologia “estamos testemunhando grupos de crime

<sup>2</sup> Task Force on Tax Crimes and Other Crimes (TFTC).

<sup>3</sup> The TFTC’s role encompasses both tremendous visibility and responsibility in the international community for equipping tax agencies worldwide with the criminal enforcement knowledge and techniques to combat international tax evasion, corruption, terrorism financing, and other financial crimes.

<sup>4</sup> Many financial integrity NGOs estimate that roughly USD 1 trillion flows illegally out of developing countries annually due to crime, corruption and tax evasion.

<sup>5</sup> Now, more than ever, the need for increased transparency, inter-agency co-operation, and international collaboration is undeniable and duly recognized. This guide will solidify TFTC’s role in setting global standards, reinforcing best practices, and providing a venue to address global criminal tax compliance threats.

<sup>6</sup> financial crimes are global, borderless, and prolific, we must expand and enhance our overall effectiveness in combatting international tax evasion, money laundering, and other financial crimes

organizado transnacionais e outros autores abusarem das vulnerabilidades em nossos sistemas financeiros”<sup>7</sup>.

O guia da OCDE elenca como os Dez Princípios Globais no combate aos crimes fiscais<sup>8</sup> os que seguem: Princípio 01: Garantir que as infrações fiscais sejam criminalizadas; Princípio 02: Elaborar uma estratégia eficaz para lidar com crimes fiscais; Princípio 03: Ter poderes investigativos adequados; Princípio 04: Ter poderes eficientes para congelar, apreender e confiscar ativos; Princípio 05: Colocar em prática uma estrutura organizacional com responsabilidades definidas; Princípio 06: Fornecer recursos adequados para a investigação do crime fiscal; Princípio 07: Tornar os crimes fiscais uma ofensa predicada para o branqueamento de capitais; Princípio 08: Ter uma estrutura efetiva para a cooperação doméstica entre agências; Princípio 09: Garantir que os mecanismos de cooperação internacional estejam disponíveis e Princípio 10: Proteger os direitos dos suspeitos.

Seguem comentários sobre os mais relevantes: O primeiro princípio, “garantir que os crimes fiscais sejam criminalizados”, traz que é importante que a jurisdição possa aplicar a lei penal nos crimes fiscais por diversas razões, elencando três, a saber:

- (I) para enviar uma mensagem sobre a integridade, neutralidade e imparcialidade da lei (isto é, que ninguém está acima da lei);
- (II) para agir como um impedimento geral para aqueles pessoas que poderiam ser tentadas a fugir de suas obrigações fiscais se a oportunidade surgisse, prover consequências à reputação e punções graves da atividade criminosa
- (III) agir como um impedimento específico para um indivíduo que tenha sido condenado e sancionado no passado, para que eles possam ser desencorajados a fazê-lo novamente. Aplicação efetiva de disposições penais para efeitos de punição para aqueles que decidiram não cumprir é essencial tanto para fazer justiça como para reforçar a credibilidade das disposições penais e o próprio sistema legal.<sup>9</sup>

Conforme o guia, “a criminalização das violações da legislação fiscal também garante a disponibilidade dos poderes de investigação e de execução penal, que são necessárias

<sup>7</sup> We are witnessing transnational organized crime groups and other perpetrators abuse the vulnerabilities in our financial systems.

<sup>8</sup> Principle 1. Ensure Tax Offences are Criminalised ; Principle 2. Devise an Effective Strategy for Addressing Tax Crimes ; Principle 3. Have Adequate Investigative Powers ; Principle 4. Have Effective Powers to Freeze, Seize and Confiscate Assets; Principle 5. Put in Place an Organisational Structure with Defined Responsibilities; Principle 6. Provide Adequate Resources for Tax Crime Investigation; Principle 7. Make Tax Crimes a Predicate Offence for Money Laundering; Principle 8. Have an Effective Framework for Domestic Inter-Agency Co-operation; Principle 9. Ensure International Co-operation Mechanisms are Available,; Principle 10. Protect Suspects’ Rights.

<sup>9</sup> (i) to send a message about the integrity, neutrality and fairness of the law (that is, that nobody is above the law); (ii) to act as a general deterrent for those people that could be tempted to evade their tax obligations if the opportunity arose, by providing serious reputational and punitive consequences of criminal activity; (iii) to act as a specific deterrent for an individual that has been convicted and sanctioned in the past, so that they might be discouraged from doing so again. Actual enforcement of penal provisions for the purposes of punishment for those that have decided not to comply is essential for both doing justice and strengthening the credibility of the penal provisions and the legal system itself.

para encontrar a verdade, independentemente da cooperação do acusado”<sup>10</sup>, assevera ainda como vantagem da criminalização ter uma boa base de cooperação entre agências domésticas e internacionais como o MLAT (Mutual Legal Assistance Treaty) Tratado de Assistência Legal Mútua, celebrado “entre dois ou mais países para a execução das tarefas de investigação, ação penal e prevenção do crime”. (BARRETO, 2015)

Para a OCDE, faz-se necessário que haja os seguintes fatores para que as leis penais fiscais sejam eficientes: a) a lei defina claramente as infrações fiscais que são criminalizadas; b) que seja aplicada a sanção penal quando a infração for comprovada; c) crimes mais graves sejam punidos com sanções penais mais graves; e d) as sanções penais sejam aplicadas na prática.<sup>11</sup>

A organização supracitada elenca como exemplos de crimes os que seguem adiante arrolados<sup>12</sup> e defende também que devem ser criminalizadas as condutas de ajudar, incitar, facilitar ou possibilitar as práticas de crimes fiscais.

i) o não fornecimento de informações necessárias, documento ou retorno; ii) a falta de registo para efeitos fiscais; iii) deixar de manter registros; iv) manter registros incorretos; v) fazer uma declaração falsa; vi) não pagamento de um passivo fiscal; vii) destruir registros; viii) falha deliberada em cumprir a lei fiscal para obter vantagem financeira; ix) sonegar imposto ou receber reembolsos por fraude ou práticas ilegais; x) redução intencional de impostos usando documentos falsos e/ou faturas fictícias; xi) utilizar documentos contrafeitos ou falsificados para reduzir o imposto; xii) fornecer informações enganosas em uma declaração de vantagem fiscal intencionalmente ou por negligência grosseira; xiii) obter vantagem fiscal; xiiii) obtenção fraudulenta reembolso / crédito; xv) evasão fiscal em circunstâncias agravadas, tais como benefícios financeiros consideráveis ou uma maneira metódica; xvi) espoliar ou fraudar o governo; xvii) obstrução a um funcionário da autoridade fiscal; xviii) ofensas acessórias; xix) introduzir um arranjo que faria pessoa incapaz de pagar imposto; xx) cometer evasão fiscal como membro de uma gangue; xxi) comissão comercial da evasão fiscal; xxii) uso ilegal de *zappers*<sup>13</sup> ou uso de software de supressão de vendas e xxiii) roubo de identidade.

10 The criminalisation of violations of tax law also ensures the availability of criminal investigative and enforcement powers that are necessary to find the truth regardless of the co-operation of the accused.

11 The law clearly defines the tax offences that are criminalised; A criminal sanction applies if the offence is proven; More serious offences are punishable by more serious criminal sanctions; and Criminal sanctions are applied in practice.

12 Failure to provide required information, document or return; Failure to register for tax purposes; Failure to keep records; Keeping incorrect records; Making a false statement; Non-payment of a tax liability Intentional tax offences; Destroying records; Deliberate failure to comply with tax law to obtain financial advantage; Evading tax or receiving refunds by fraud or illegal practices; Intentional reduction of tax using false documents, fictitious invoices; Counterfeit or forged documents to reduce tax; Intentionally or by gross negligence providing misleading information in a tax return to obtain tax advantage; Fraudulently obtaining refund / credit; Tax evasion in aggravated circumstances such as considerable financial benefit or conducted in a methodical manner; Theft from or defrauding the government; Obstructing an official of the tax authority; Accessory offences Specific offences; Entering an arrangement that would make person unable to pay tax; Committing tax evasion as member of a gang; Commercial commission of tax evasion; Illegal use of *zappers* or sale suppression software; Identity theft.

13 Programas que alteram a contabilidade de modernas caixas registradoras eletrônicas.

No tocante ao 2º Princípio, “elaborar uma estratégia eficaz para lidar com crimes fiscais”, a OCDE cita como estratégias as que seguem em quadro abaixo colacionado e traduzido:

Figura 4: Estratégias da OCDE.

|  |                                    |                     |  |
|--|------------------------------------|---------------------|--|
| Fraude fiscal<br>(crime organizado grave)  | COMBATENDO E<br>PREVENINDO FRAUDES | MEDIDAS ANTI-FRAUDE | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Investigação e auditorias fiscais</li> <li>• processo e penalidades</li> <li>• Eliminação dos círculos financeiros legais</li> <li>• Cooperação com o sistema judicial / polícia</li> </ul> |
| Evasão fiscal<br>(economia de sombra,<br>subnotificação de renda,<br>emprego ilegal) | CONTROLE E SANÇÕES                 |                     | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Controles, investigações</li> <li>• Auditorias fiscais (análise de risco)</li> <li>• processo e penalidades</li> <li>• Arrecadação de impostos</li> </ul>                                   |
| Evasão fiscal<br>(planejamento tributário agressivo,<br>modelos de evasão)           | MONITORAMENTO E<br>SANÇÕES         |                     | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Gerenciamento de riscos</li> <li>• Controles de funcionários de escritório e campo</li> <li>• primeiras visitas oficiais</li> <li>• Arrecadação de impostos</li> </ul>                      |
| Compliance Fiscal<br>(divulgação voluntária,<br>cumprimento das obrigações fiscais)  | APOIAR UMA<br>SIMPLIFICAÇÃO        |                     | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Informação e formulários</li> <li>• Cooperação com grupos de interesse</li> <li>• Monitoramento horizontal</li> <li>• decisões antecipadas</li> </ul>                                       |

Fonte: OCDE. Fighting tax crimes – ten global principles.

A OCDE coloca como fundamental para o bom desempenho das estratégias uma avaliação das ameaças. Por causa do limite de recursos que as autoridades fiscais têm, faz-se imperioso que se delimite as maiores ameaças para alocar recursos no que realmente é relevante. “Para fazer isso, a autoridade fiscal deve ter um processo para identificar as ameaças que se colocam à aplicação das leis fiscais, e quão sério estas são. O ideal seria uma avaliação da ameaça que inclui riscos atuais, emergentes e futuras.”<sup>14</sup>

A Organização coloca como fundamental uma boa relação entre as autoridades fiscais e as criminais para que os agentes fiscais possam compartilhar informações acerca de possíveis crimes fazendários, desta forma garantindo “um uso coerente dos recursos, priorização eficiente dos casos e evitar duplicação de esforços tanto da administração tributária quanto dos agentes de execução da lei criminal”<sup>15</sup>

14 To do this, the tax authority should have a process for identifying the threats that are posed to the enforcement of the tax laws, and how serious these are. Ideally a threat assessment includes current, emerging and future risks.

15 To ensure a coherent use of resources, efficient prioritisation of cases and avoid duplication of efforts by both the tax administration and criminal law enforcement officials.

Segue abaixo números referentes ao exercício de 2015 e 2016 no tocante às informações compartilhadas entre agentes civis (fiscais fazendários) e agentes criminais sobre possíveis crimes fiscais.

Tabela 5. Referências de suspeitas de crimes fazendários repassadas por fiscais - OCDE

| Survey responses: Referrals of suspicions of tax crime from civil tax official <sup>2</sup> |                               |               |
|---|-------------------------------|---------------|
| Jurisdiction  | Year 2015                     | Year 2016     |
| Brazil  | 9 343                         | 10 371        |
| Canada  | 315                           | 289           |
| Czech Republic  | 1 699                         | 1 659         |
| El Salvador   | (included in figure for 2016) | 91            |
| Finland   | 543                           | 784           |
| Iceland   | 37                            | 28            |
| Lithuania   | 172                           | 144           |
| The Netherlands   | 888                           | 638           |
| Singapore   | 65                            | 30            |
| Slovak Republic   | 484                           | 888           |
| Slovenia  | 71                            | 91            |
| Sweden  | 1 731                         | 2 339         |
| United States   | 232                           | 230           |
| United Kingdom  | 2 971                         | 1 428         |
| <b>Total</b>  | <b>18 551</b>                 | <b>19 010</b> |

Fonte: OCDE. Fighting tax crimes – ten global principles.

No tocante ao 4º Princípio, a OCDE aduz que é importante que as agências responsáveis pela persecução criminal nos crimes fiscais possam congelar os ativos entre 24 e 48 horas a fim de evitar a possibilidade de serem transferidos para o exterior ou que os bens sejam alienados. Também coloca como importante o “confisco estendido” que seria no caso de confiscar não apenas os bens do crime específico mas também o que foi auferido indiretamente pelo crime, por meio do bem diretamente ligado ao ilícito e outros crimes correlatos. Por exemplo, no crime de sonegação, caso o agente utilize o valor sonegado para colocar uma empresa de fachada para lavagem de dinheiro, deve ser confiscado não apenas o valor sonegado, mas também o que sobreveio deste valor, como v.g. negociações praticadas pela empresa destinada à lavagem de dinheiro.

A OCDE também defende o confisco de terceiros, quando o terceiro não é praticante do crime fiscal porém conscientemente recebe os ativos para que seja frustrado o confisco. No Brasil isso já ocorre, porém por meio de outro órgão (judiciário) que não a Fazenda, diferente de países como Espanha, Estados Unidos da América (EUA) e Suíça, que pode ser feito pela própria agência fiscal. A Organização retrorreferida também menciona a *Non-conviction based confiscation* que seria o caso de confiscar ativos sem condenação do crime, *in verbis*:

Isso significa o poder de apreender bens sem julgamento e condenação criminal. Confisco sem convicção é uma ação de execução tomada contra o próprio ativo e não o indivíduo. É uma ação separada de qualquer processo criminal e exige provas que a propriedade é o produto ou uma instrumentalidade do crime.

O sétimo princípio defende, citando a terceira recomendação do GAFI – Grupo de Ação Financeira Internacional – (FATF em inglês), que “as jurisdições devem aplicar o crime de branqueamento de capitais a todos os crimes graves, com a finalidade de incluir o maior número possível de infrações subjacentes”, por exemplo:<sup>16</sup>

Delitos subjacentes são tipos específicos de atividade criminosa que dão origem a fundos ou ativos. Esses fundos / ativos podem então ser “lavados” para obscurecer a fonte ilegal. Por exemplo, o crime subjacente ao tráfico de drogas pode gerar receita e uma das etapas básicas de posicionamento, camadas e integração, ocultar a fonte ilegal dos fundos, permitindo que o traficante de drogas use os fundos sem gerar suspeita de atividade criminosa

Para a OCDE é importante incluir os crimes fiscais como antecedentes do branqueamento de capitais, uma vez que partindo do pressuposto de que para a ocorrência da lavagem de capitais exista uma patente sonegação de impostos, caso o agente seja condenado pelo crime de branqueamento de capitais, também poderá ser condenado ao crime de sonegação, garantindo uma maior condenação ou uma chance maior de ser condenado. Segundo o guia:<sup>17</sup>

Na prática, a maioria das jurisdições pesquisadas tem notado que a inclusão de crimes fiscais como crime antecedente teve um impacto prático e positivo sobre o seu trabalho. Com base em dados de pesquisa, o impacto mais relatado de crimes fiscais sendo um crime antecedente era melhor cooperação inter-agências. Isto incluiu o aumento da capacidade de trabalhar com outras agências sobre casos particulares e mais geralmente sobre questões estratégicas e de políticas, mais consciência entre outros policiais, agências de inteligência e entre o setor privado da possibilidade de crimes fiscais ocorrendo, e melhores caminhos para a

---

16 “(...) jurisdictions should apply the crime of money laundering to all serious offences, with a view to including the widest range of predicate offences” (Recommendation 3).

17 In practice, most jurisdictions surveyed have noted that the inclusion of tax crimes as a predicate offence has had a practical and positive impact on their work. Based on survey data, the most reported impact of tax crimes being a predicate offence was better inter-agency co-operation. This included increased ability to work with other agencies on particular cases and more generally on strategic and policy matters, more awareness amongst other law enforcement, intelligence agencies and amongst the private sector of the possibility of tax crimes occurring, and better avenues for communication with other agencies. Many jurisdictions also reported having better access to information.

comunicação com outras agências. Muitas jurisdições também relataram ter melhor acesso à informação.

Dessa forma, temos que o guia elaborado recentemente pela OCDE traz relevantes informações acerca das soluções, das possíveis práticas e estratégias que podem ser adotadas pelas Agências, tanto fiscais como criminais, no combate aos crimes fazendários, sendo uma leitura recomendada a todos que compõem essas entidades.

Além das estratégias da OCDE, o deputado Carlos Sampaio, já citado neste trabalho, traz em seu projeto de lei uma louvável iniciativa que merece ser trazida à baila, tendo em vista que acaso fosse de fato implementada e cumprida certamente diminuiria drasticamente a questão da corrupção. O projeto que ele traz é referente à corrupção, peculato, excesso de exação, concussão, estelionato contra a administração, porém, nada obsta que houvesse, também, a inclusão dos crimes fazendários nesse sistema que será adiante delineado.

O deputado trouxe em seu projeto de lei uma sistemática utilizada nos Estados Unidos da América para orientar os magistrados na dosimetria da pena nas violações citadas, corrupção, concussão, peculato, etc., qual seja, acrescenta-se uma quantidade de pena a cumprir de acordo com o valor auferido ilegalmente, desta forma, quanto maior o dano causado à sociedade, maior o tempo que o criminoso ficará preso.

Pela tabela adiante colacionada (utilizada nos EUA), caso o criminoso tenha auferido abaixo de cinco mil dólares, não teria acréscimo na pena base, caso aufera mais de cinco mil, teria aumento de seis meses na pena e assim sucessivamente, proporcional ao valor desviado, até o limite de 10 anos de acréscimo na pena caso tenha auferido mais de quatrocentos mil dólares:

Tabela 6. Dosimetria: Aumento de pena x lucro auferido -EUA.

| <b>Loss (Apply the Greatest)</b> | <b>Increase in Level</b> |
|----------------------------------|--------------------------|
| (A) \$5,000 or less              | no increase              |
| (B) More than \$5,000            | add 2                    |
| (C) More than \$10,000           | add 4                    |
| (D) More than \$30,000           | add 6                    |
| (E) More than \$70,000           | add 8                    |
| (F) More than \$120,000          | add 10                   |
| (G) More than \$200,000          | add 12                   |
| (H) More than \$400,000          | add 14                   |
| (I) More than \$1,000,000        | add 16                   |
| (J) More than \$2,500,000        | add 18                   |
| (K) More than \$7,000,000        | add 20                   |
| (L) More than \$20,000,000       | add 22                   |
| (M) More than \$50,000,000       | add 24                   |
| (N) More than \$100,000,000      | add 26                   |
| (O) More than \$200,000,000      | add 28                   |
| (P) More than \$400,000,000      | add 30                   |

Fonte: Projeto de Lei 2812/2015 - Deputado Carlos Sampaio.

Na tabela adiante aposta, verifica-se como ficaria a pena a ser cumprida de acordo com o valor desviado/auferido dos cofres públicos, caso a proposta seja aceita pelas casas que compõem o Congresso Nacional:

Tabela 7. Dosimetria: Aumento da pena x lucro auferido - Brasil.

| <b>Crime</b>   | <b>Pena atual</b> | <b>Proposta: pena variável pelo prejuízo ou benefício (R\$)</b> |                    |                     |                       |
|--|-------------------|---|--------------------|---------------------|-----------------------|
|  |                   | <b>0 a 77.999,99</b>  | <b>≥ 78.800,00</b> | <b>≥ 788.000,00</b> | <b>≥ 7.880.000,00</b> |
| Peculato (art. 312 e § 1º)                                     | 2 a 12            | 4 a 12  | 7 a 15             | 10 a 18             | 12 a 25               |
| Inserção de dados falsosem sistema de informações (art. 313-A) | 2 a 12            | 4 a 12  | 7 a 15             | 10 a 18             | 12 a 25               |
| Concussão (art. 316)   | 2 a 8             | 4 a 12  | 7 a 15             | 10 a 18             | 12 a 25               |
| Excesso de exação qualificada (art. 316, § 2º)                 | 2 a 12            | 4 a 12  | 7 a 15             | 10 a 18             | 12 a 25               |
| Corrupção passiva (art. 317)                                   | 2 a 12            | 4 a 12  | 7 a 15             | 10 a 18             | 12 a 25               |
| Corrupção ativa (art. 333)                                     | 2 a 12            | 4 a 12  | 7 a 15             | 10 a 18             | 12 a 25               |
| Estelionato (art. 171)   | 1 a 5             | 2 a 8   | 4 a 10             | 6 a 12              | 8 a 14                |

Figura 5: Fonte: Projeto de Lei 2812/2015 - Deputado Carlos Sampaio

Desta forma, caso a proposta seja de fato implementada e a lei cumprida, certamente reduziria drasticamente a intenção dos corruptos de surrupiar a máquina pública. Porém, é imprescindível que também façam constar nesse projeto os crimes contra a ordem tributária, pois, como já exaustivamente tratado nesta monografia, os crimes fazendários trazem problemas muito maiores à nação do que os crimes que o deputado contemplou no Projeto de Lei.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

Apurou-se como o presente trabalho que os Crimes do Colarinho Branco (aí incluídos os crimes fiscais) são cometidos por pessoas das mais altas classes sociais, no exercício de seus empregos nas altas posições empresariais ou governamentais.

Na esfera da Criminologia foi constatado que alguns fatores favorecem a impunidade de tais condutas, são alguns deles: I) as leis são feitas pela elite e para a elite, sendo que os grandes crimes fiscais são praticados por essa mesma elite; II) as leis contra os crimes fiscais são extremamente brandas, desta forma existem raríssimas punições e, quando raramente há, não existe prisão na prática e III) os crimes fiscais são bastante sofisticados e requerem um alto nível técnico para sua persecução e julgamento.

O presente trabalho especificou quais são os principais crimes fazendários e quais as questões processuais e persecutórias mais relevantes. Vislumbrou-se, também, que os Crimes Fazendários trazem inúmeros prejuízos para a sociedade, tais prejuízos superam em muito o que é perdido com a corrupção *strictu sensu*, e os gestores públicos, como os prefeitos *v.g.*, cometem crimes fazendários geralmente ligados ao não repasse de cotas patronais de servidores públicos, e acabam por onerar sobremaneira os municípios e o INSS. Isso faz com que a cidade não receba verbas federais e as próximas gestões tenham que arcar com o parcelamento da dívida criminosa (quando é descoberta e devidamente perseguida), colocando em dificuldade pequenos e grandes municípios.

Esta monografia ainda lançou luz acerca de algumas formas de melhorar o combate aos crimes fazendários, traduzindo alguns pontos mais relevantes sobre o guia “Os dez princípios globais no combate aos crimes fiscais” proposto pela OCDE, que não possui tradução em português, com o fito de incutir nos estudantes de Direito, cientistas jurídicos, fiscais fazendários e demais possíveis interessados no tema para que busquem as informações trazidas no guia da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico e vejam, com um olhar mais crítico, como os Crimes Contra a Ordem Tributária provocam, no Brasil e no mundo, grandes estragos na economia e conseqüentemente na qualidade de vida das pessoas.

Desta feita, faz-se imperioso, agora mais do que nunca, que as leis fiscais sejam alteradas para que haja efetiva punição, pois segundo artigo do Promotor de Justiça que atua no Grupo de Atuação Especial de Repressão à Crimes de Sonegação Fiscal (Gaesf) do Ministério Público de São Paulo, Fernando Arruda (2008), no qual, discorrendo se a sonegação dá cadeia, o promotor coloca: “E se o leitor me perguntar: ‘E que cara ficam os Promotores, os Delegados de Polícia e os contribuintes que pagam em dia seus impostos, diante de tudo isto e principalmente nos casos de fraudes milionárias tão corriqueiras hoje em dia?’” No que ele afirma: “Eu não sei a cara deles, mas eu fico com a cara igual daqueles artistas que fazem graças para crianças nos circos e usam uma bolinha vermelha na ponta do nariz.”

Apesar de a expressão parecer um pouco ofensiva, não obstante ser a opinião de um experiente promotor sobre como ele se sente em relação a tais crimes, não sendo o que ele pensa sobre os demais de sua categoria e dos delegados ou contribuintes, é justificável tal pensamento, haja vista que James Coleman (2005, pg. 385) pontua que:

os órgãos reguladores e os promotores públicos são facilmente sobrepujados por seus oponentes corporativos, que dispõe de equipes jurídicas maiores, com qualificação melhor e mais recursos financeiros.

Coleman trata da realidade norte-americana e ao menos no que toca à capacidade técnica, certamente os promotores brasileiros são extremamente capacitados, tendo em vista a grande dificuldade dos concursos públicos, ao contrário dos EUA que são escolhidos politicamente, porém, no tocante ao número de agentes públicos a realidade é semelhante pois o Estado carece muito de servidores de alto escalão como promotores, procuradores, fiscais, etc., o que acaba colocando o Estado em desvantagem contra as grandes corporações sonegadoras.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

A Bíblia: nova tradução na linguagem de hoje. Barueri: Sociedade Bíblica do Brasil, 2005.

ADUNICAMP. **Conheça a lista dos maiores sonegadores de impostos do Brasil.** Disponível em: <<https://adunicamp.org.br/conheca-a-lista-dos-maiores-sonegadores-de-impostos-do-brasil/>> Acesso em 17 Abr. 2019.

ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. **Direito Administrativo Descomplicado.** 18. ed. ed. rev. e atual. São Paulo: Editora Método, 2010.

ALIB, Gabriel. **Leis Penais Especiais.** 7. ed. São Paulo: JusPodvim, 2015.

ALVARENGA, Darlan; TREVIZAN, Karina. **Ouro e dólar foram os melhores investimentos em 2018, diz levantamento.** Disponível em: <<https://g1.globo.com/economia/noticia/2018/12/28/ouro-e-dolar-foram-os-melhores-investimentos-em-2018-diz-levantamento.ghtml>> Acesso em 17 Abr. 2019.

ALVES, Cíntia. **A mala de dinheiro que Carlos Sampaio, líder do PSDB e do golpe, doou a si mesmo.** Disponível em: <<https://jornalggn.com.br/partidos/a-mala-de-dinheiro-que-carlos-sampaio-lider-do-psdb-e-do-golpe-doou-a-si-mesmo/>> Acesso em 01 Mai. 2019.

ARRUDA, Fernando. **No Brasil, sonegar criminosamente tributo dá cadeia?** Disponível em: <[http://www.mpsp.mp.br/portal/page/portal/noticias/publicacao\\_noticias/2008/Setembro/570B1AE401ADD720E040A8C02B01759F](http://www.mpsp.mp.br/portal/page/portal/noticias/publicacao_noticias/2008/Setembro/570B1AE401ADD720E040A8C02B01759F)> Acesso em 15 Jul. 2019.

BALTAZAR JUNIOR, José Paulo. **Crimes Federais.** 11. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2017.

BARBIÉRI, Luiz Felipe. **Proibir auditor fiscal de informar crime ao MP pode ampliar corrupção, avaliam entidades.** Disponível em: <<https://g1.globo.com/politica/noticia/2019/05/10/proibir-auditor-fiscal-de-informar-crime-ao-mp-pode-ampliar-corrupcao-avaliam-entidades.ghtml>> Acesso em 28 jun 2019.

BARBOSA, Rogério. **Quebra de sigilo é prerrogativa exclusiva do Judiciário.** Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2012-jan-28/acesso-dados-sigilosos-divide-opiniao-entre-autoridades-especialistas>> Acesso em 28 jun 2019.

BARRETO, Alesandro Gonçalves; WENDT, Emerson. **Marco Civil da Internet e Acordos de Cooperação Internacional: análise da prevalência pela aplicação da legislação nacional aos provedores de conteúdo internacionais com usuários no Brasil.** Disponível em: <<http://direitoeti.com.br/artigos/mlat-x-marco-civil-da-internet/>> Acesso em 10 Jul. 2019.

CÂMARA DOS DEPUTADOS DO BRASIL. Disponível em: <[https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegracodteor=1378280&filenome=Tramitacao-PL+2812/2015](https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegracodteor=1378280&filenome=Tramitacao-PL+2812/2015)> Acesso em 01 Mai. 2019.

CARVALHO, Olavo. **O mínimo que você precisa saber para não ser um idiota**. 1. ed. Rio de Janeiro/RJ: Editora Record, 2013.

COLEMAN, James William. **A elite do crime: para entender o crime do colarinho branco**. Tradução de Denise R. Sales. 5. ed. Barueri: Manole, 2005.

CONJUR. **500 maiores contribuintes inscritos DAU**. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/dl/500-maiores-inscritos-dau.pdf>> Acesso em 14 Abr. 2019.

CONJUR. **De 50 mil homicídios, só 8% são esclarecidos**. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2011-mai-09/somente-homicidios-sao-resolvidos-50-mil-cometidos-pais>> Acesso em: 14 Out. 2019

COUTO, Cristiane Silva Mendonça. **O Agente Público Como Gestor Público: transparência, ética e responsabilidades no exercício da função**. (Monografia em Direito) – Itajaí: Universidade do Vale do Itajaí – UNIVALI, 2010.

COSTA, Álvaro Mayrink. **Criminologia**. Rio de Janeiro: Ed. Rio, 1976.

DAU, Denise Motta; CASNATI, Gabriel. **Enquanto milionários e multinacionais não pagam impostos, o país quebra**. Disponível em: <<https://www.redebrasilatual.com.br/blogs/blog-na-rede/2017/09/justica-fiscal-enquanto-milionarios-e-multinacionais-nao-pagam-o-justo-o-pais-quebra>> Acesso em 01 Mai. 2019.

DRUMMOND, Marcílio Guedes. **História: Quando começamos a pagar tributos?** Disponível em: <<https://marciliodrummond.jusbrasil.com.br/artigos/368290834/historia-quando-comecamos-a-pagar-tributos>> Acesso em 20 Abr. 2019.

ÉPOCA NEGÓCIOS. **Ex-diretor da Parmalat é condenado a 7 anos de prisão**. Disponível em: <<https://epocanegocios.globo.com/Informacao/Acao/noticia/2014/09/ex-diretor-da-parmalat-e-condenado-7-anos-de-prisao.html>> Acesso em 13 Set. 2019.

FERNANDES, Guilherme Augusto. **Os Crimes Do Colarinho Branco Origem E Conceito – Tolhendo O Desenvolvimento Do Brasil: Direito Penal Econômico (Crimes de Colarinho Branco)** – 2. ed. São Paulo: Amazon KDP, 2017.

FURTADO, Lucas Rocha. **Brasil e corrupção: Análises de casos (inclusive Operação Lava Jato)**. Belo Horizonte: Fórum, 2018.

FURTADO, Paulo. BOREGAS, Andréa Busch. **Manual do delegado de polícia**. Salvador: Editora JusPodvim, 2019.

G1. **Entenda o que está em jogo na relação entre o Brasil e a OCDE**. Disponível em: <<https://g1.globo.com/economia/noticia/2019/03/19/entenda-o-que-esta-em-jogo-na-relacao-entre-o-brasil-e-a-ocde.ghtml>> Acesso em 10 Jul. 2019.

LEITE, Isabela; ARCOVERDE, Léo. **Levantamento da PF aponta desvios de mais de R\$ 48 bilhões em 4 anos no país com corrupção.** Disponível em: <<https://g1.globo.com/economia/noticia/2018/07/30/levantamento-da-pf-aponta-desvios-de-r-48-bilhoes-em-4-anos-no-pais-com-corrupcao.ghtml>> Acesso em 22 Abr. 2019.

LILIN, Nicolai. **Educação Siberiana.** Tradução Eliana Aguiar. Rio de Janeiro: Objetiva, 2010.

LIMA, Renato Brasileiro de. **Súmulas criminais do STF e do STJ comentadas.** 2. ed. rev., ampl. e atual. Salvador: JusPodvim, 2019.

LIMA, Valmir. **Boa parte dos brasileiros acha que sonegar imposto não é corrupção.** Disponível em: <<http://amazonasatual.com.br/boa-parte-dos-brasileiros-acha-que-sonegar-imposto-nao-e-corrupcao/>> Acesso em 01 Mai. 2019.

MACHADO, Hugo de Brito. **Crimes Contra a Ordem Tributária.** 2. ed. São Paulo/SP: Editora Atlas S.A., pg. 15, 2009.

MARTELLO, Alexandre. **Secretário diz que "mordaca" está sendo colocada na Receita Federal.** Disponível em: <<https://g1.globo.com/politica/noticia/2019/05/10/secretario-diz-que-mordaca-esta-sendo-colocada-na-receita-federal.ghtml>> Acesso em 28 jun 2019.

MEIRELLES, Hely Lopes de; FILHO, Emmanuel Burle. **Direito Administrativo Brasileiro.** 42. ed. / atual. até a Emenda Constitucional 90, de 15.9.2015. São Paulo: Malheiros Editores, 2016.

MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL. **MPF/PE consegue condenação de ex-prefeito de Itamaracá por improbidade administrativa.** Disponível em <<https://mpf.jusbrasil.com.br/noticias/414910486/mpf-pe-consegue-condenacao-de-ex-prefeito-de-itamaraca-por-improbidade-administrativa>> Acesso em 02 Jul. 2019.

NUCCI, Guilherme de Souza. **Código Penal Comentado.** 12. ed. revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais LTDA., 2012.

ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. **Fighting Tax Crime: The Ten Global Principles.** Disponível em: <<https://www.oecd.org/tax/crime/fighting-tax-crime-the-ten-global-principles.pdf>> Acesso em 10 Jul. 2019.

OLIVEIRA, Mariana. **Janot pede ao STF para investigar Aécio, Paes e Carlos Sampaio.** Disponível em: <<http://g1.globo.com/politica/operacao-lava-jato/noticia/2016/05/janot-pede-ao-stf-para-investigar-aecio-paes-e-carlos-sampaio.html>> Acesso em 01 Mai. 2019.

PENTEADO FILHO, Nestor Sampaio. **Manual esquemático de criminologia.** 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

POMPEU, Ana. **Toffoli adia julgamento sobre entrega de dados da Receita ao MPF.** Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2019-mar-21/toffoli-adia-julgamento-entrega-dados-receita-mpf>> Acesso em 28 jun 2019.

PORTAL NO AR. **Ministro vem a Natal e libera R\$ 14 milhões para a Saúde potiguar.** Disponível em: <<https://portalnoar.com.br/ministro-vem-a-natal-e-libera-r-14-milhoes-para-a-saude-potiguar/>> Acesso em 12 Set. 2019.

PRESSE da France. **John F. Kennedy deixa herança de ideais em meio a conquistas limitadas.** Disponível em: <<http://g1.globo.com/mundo/noticia/2013/11/john-f-kennedy-deixa-heranca-de-ideais-em-meio-conquistas-limitadas.html>> Acesso em 01 Mai. 2019.

RBA Redação. **Sonegação custa ao país sete vezes mais que a corrupção, diz pesquisador.** Disponível em: <<https://www.redebrasilatual.com.br/economia/2017/06/sonegacao-de-impostos-custa-ao-pais-sete-vezes-mais-que-a-corrupcao-afirma-pesquisador>> Acesso em 01 Mai. 2019.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Instrução Normativa nº 971.** Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.actionvisao=anotado&idAto=15937#507810>> Acesso em 02 Jul. 2019.

ROMANO, Rogério Tadeu. **Crimes contra a previdência social.** Disponível em: <<https://www.jfrn.jus.br/institucional/biblioteca-old/doutrina/Doutrina376-crimes-contra-a-previdencia.pdf>> Acesso em 01 Jul. 2019.

ROSSI, Ângelo Rafael. **Crime de Sonegação Fiscal.** São Paulo: Jurídica Universitária, 1967.

SARAIVA, Vade Mecum. 23. ed. atual. e ampl. São Paulo: Saraiva. 2017.

SHECAIRA, Sérgio Salomão. **Criminologia.** 6. ed. rev. e atual. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014.

SILVA, De Plácido e. **Vocabulário Jurídico.** 25. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2004.

SILVA, Juary C. **Elementos de direito penal tributário.** São Paulo: Saraiva, 1998.

SINPROFAZ, Sindicato Nacional dos Procuradores da Fazenda Nacional. **Sonegação no Brasil – Uma Estimativa do Desvio da Arrecadação do Exercício de 2016.** Brasília. 2017. Disponível em <<http://www.quantocustaobrasil.com.br/artigos/sonegacao-no-brasil%E2%80%9393uma-estimativa-do-desvio-da-arrecadacao-do-exercicio-de-2016>> Acesso em 22 Abr. 2019.

SITE CONTÁBIL. **Você sabe o que acontece com uma empresa que sonega impostos?** Disponível em: <<https://www.sitecontabil.com.br/noticias/artigo.php?id=690>> Acesso em 17 Abr. 2019.

STOCO, Rui; STOCO, Tatiana de Oliveira. **Crimes Contra a Ordem Tributária.** São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2016.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. **Informativos de Jurisprudência.** Disponível em: <[https://scon.stj.jus.br/docs\\_internet/informativos/PDF/Inf0639.pdf](https://scon.stj.jus.br/docs_internet/informativos/PDF/Inf0639.pdf)> Acesso em 01 Jul. 2019.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **STF conclui julgamento sobre incidência de contribuição previdenciária em parcelas recebidas por servidores.** Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=392557>> Acesso em 02 Jul. 2019.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Súmula Vinculante n. 24.** Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=1265>> Acesso em 01 Jul. 2019.

TUMA JUNIOR, Romeu. **Assassinato de reputações: um crime de estado.** 1. ed. Rio de Janeiro: Topbooks, 2013.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Superlotação em presídios favorece ação de facções criminosas.** Disponível em: <<https://portal.tcu.gov.br/imprensa/noticias/superlotacao-em-presidios-favorece-acao-de-faccoes-criminosas.htm>> Acesso em 22 Abr. 2019.

TRIBUNAL DE CONTAS DO MATO GROSSO DO SUL. Disponível em: <<https://www.jusbrasil.com.br/diarios/243400749/tce-ms-24-05-2019-pg-21>> Acesso em 02 Jul. 2019.

TRIBUNAL DE CONTAS DO RIO GRANDE DO SUL. **A responsabilidade dos gestores públicos.** Disponível em: <[http://www1.tce.rs.gov.br/portal/page/portal/tcers/institucional/esgc/ead/ead\\_imagens/ARespGestPubl.pdf](http://www1.tce.rs.gov.br/portal/page/portal/tcers/institucional/esgc/ead/ead_imagens/ARespGestPubl.pdf)> Acesso em 01 Jul. 2019.

TRIBUNAL DE CONTAS DE SANTA CATARINA. **TCE/SC aponta falta de recolhimento de contribuições previdenciárias ao CriciúmaPrev.** Disponível em: <<http://www.tce.sc.gov.br/acom-intranet-ouvidoria/noticia/38979/tcesc-aponta-falta-de-recolhimento-de-contribui%C3%A7%C3%B5es>> Acesso em 15 Jul. 2019.

UNAFISCO NACIONAL. **Nota Técnica Unafisco N° 10/2018 – O aumento das penas e a revogação dos dispositivos legais que permitem a extinção da punibilidade dos crimes contra a ordem tributária.** Disponível em: <[http://unafisconacional.org.br/UserFiles/2018/File/nota\\_tecnica\\_unafisco\\_10.pdf](http://unafisconacional.org.br/UserFiles/2018/File/nota_tecnica_unafisco_10.pdf)> Acesso em 13 Jun. 2019.

UOL. **Apenas 8% dos homicídios no Brasil são esclarecidos, segundo ONG** <<https://www.bol.uol.com.br/noticias/2019/03/13/apenas-8-dos-homicidios-no-brasil-sao-esclarecidos-segundo-ong.htm>>

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **STF garante ao Fisco acesso a dados bancários dos contribuintes sem necessidade de autorização judicial.** Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=310670>> Acesso em 28 de jun 2019.

SENADO FEDERAL. **Projeto de Lei do Senado nº 423, de 2017.** Disponível em: <<https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/131415>> Acesso em 13 Jun. 2019.

VALENTE, Fernanda. **Ministro do STJ suspende ação penal por quebra de sigilo bancário pela Receita.** Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2019-fev-28/ministro-suspende-acao-quebra-sigilo-bancario-receita>> Acesso em 28 de jun 2019.

VEJA. **Ex-diretor da Parmalat é condenado a sete anos de prisão.** Disponível em: <<https://veja.abril.com.br/economia/ex-diretor-da-parmalat-e-condenado-a-sete-anos-de-prisao/>> Acesso em 14 Abr. 2019.

VERAS, Ryanna Pala. **Nova criminologia e os crimes do colarinho branco.** 1. ed. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2010.

## ANEXOS

### ANEXO 01 – ENTREVISTA COM FISCAL ESTADUAL

#### 1. DO PONTO DE VISTA PRÁTICO:

- a) O advento da nota fiscal eletrônica e das informações fiscais eletrônicas aumentaram a oportunidade do Fisco no sentido de manipular e confrontar as informações enviadas pelos contribuintes e agentes envolvidas nas operações fiscais, no entanto, temos enfrentado, neste período de crise econômico/financeira do estado e país, dificuldades estruturais como capacidade de armazenamento e processamento dessas informações, o que gera uma grande frustração aos Auditores envolvidos com o trabalho de fiscalização. Importante frisar, que nossa Secretaria, com seu corpo técnico, tem procurado, mesmo com toda a dificuldade existente, realizar o melhor trabalho possível de incremento de arrecadação para ajudar na solução da crise financeira do estado;
- b) Estruturas físicas com instalações e equipamentos antigos e deteriorados que necessitam de uma atualização para um melhor desempenho do quadro de funcionários e melhor atendimento ao contribuinte;
- c) Na minha opinião, a extinção dos postos fiscais de fronteira colaborou para que contribuintes mal-intencionados pudessem operar sem a barreira física de fronteira. Tema amplamente discutido no âmbito da SET, com estudos no sentido de se abrir novos postos fiscais de fronteira compartilhados com outros órgãos, inclusive de segurança, com equipamentos (scanners, balança, entre outros) e estruturas capazes de impedir a sonegação fiscal e circulação de mercadorias ilegais;
- d) A capacitação do corpo técnico com ferramentas tecnológicas que otimizem e agilizem os trabalhos de fiscalização; e
- e) Ampliação de projetos de educação fiscal junto às instituições educacionais, para construirmos um elo mais forte e consciente com a sociedade, no intuito de se demonstrar a importância da participação de todos na construção de uma carga tributária justa e solidária.

#### 1. DO PONTO DE VISTA LEGAL:

- a) A mitigação de competência dos Fiscos Estaduais com os contribuintes do SIMPLES NACIONAL. Alguns contribuintes têm se aproveitado dessa condição para se eximir da responsabilidade fiscal no âmbito das fiscalizações estaduais;

b) A extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária, ao nosso ver, também, contribui para o crime de sonegação fiscal. Só exemplificando, se um viciado em drogas (atualmente condição comum em qualquer família) pratica o furto de um celular para alimentar seu vício e nesta ação acaba preso, ainda que haja o ressarcimento do bem furtado, ele terá uma pena atenuada, mas terá uma pena pela ação delituosa. Já uma empresa que deixou de pagar os impostos cobrados de seus clientes nas operações comerciais que realizou, ou seja, se apropriou do valor que por lei deveria ter encaminhado para o erário público, valores, muitas vezes de grande monta, que deixaram de ser investidos em educação, saúde e segurança, gerando mortes por falta de atendimento médico, fornecimento de medicamento, enfim consequências muito mais graves daquela ação do viciado. Esse contribuinte, se o estado conseguir autuá-lo e esse lançamento prosperar na esfera administrativa e judicial, ainda que o sonegador tenha usado de todas as ferramentas processuais e legais para se afastar do lançamento ou protelar seu pagamento, quando perceber que não tem como se eximir desse pagamento, assim que o fizer, extingue a possibilidade do estado de processá-lo criminalmente. Acho injusto e estimulante ao não cumprimento das normas tributárias. Não encontramos sonegadores contumazes cumprindo pena;

c) A falta de estrutura dos órgãos competentes para execução da dívida pública e, conseqüentemente, sua baixa execução, também, contribuem para a sensação de que vale a pena sonegar; e

d) A impunidade administrativa ou penal nas ações de sonegação fiscal, como em qualquer crime, acaba gerando aquela atmosfera de que vale a pena descumprir as regras tributárias, ou qualquer norma legal.

Essas são algumas das dificuldades que encontramos no nosso trabalho de fiscalização, reforço que se trata de uma visão pessoal de um Auditor Fiscal que trabalha há alguns anos operacionalmente com a fiscalização do ICMS, não retratando o ponto de vista formal da SET ou de seus gestores. Espero ter contribuído com suas pesquisas de trabalho acadêmico e fico à disposição para maiores esclarecimentos.