

FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO E NEGÓCIOS DE SERGIPE

JULIANA MIRANDA CONCEIÇÃO LIMA

**O DISPÊNDIO DA EVASÃO FISCAL E A INOCUIDADE DAS
POLÍTICAS PÚBLICAS**

**ARACAJU
2018**

JULIANA MIRANDA CONCEIÇÃO LIMA

**O DISPÊNDIO DA EVASÃO FISCAL E A INOCUIDADE DAS
POLÍTICAS PÚBLICAS**

Projeto de Trabalho de Conclusão de Curso apresentado como pré-requisito de aprovação na disciplina TCC II do Curso de Bacharelado em Direito da Faculdade de Administração e Negócios de Sergipe - FANESE.

Orientador: Prof. Esp. Matheus Brito Meira

**ARACAJU
2018**

L732d

LIMA, Juliana Miranda Conceição.

O Dispêndio Da Evasão Fiscal E A Inocuidade Das Políticas Públicas / Juliana Miranda Conceição Lima; Aracaju, 2018. 109 f.

Monografia (Graduação) – Faculdade de Administração e Negócios de Sergipe. Coordenação de Direito.

Orientador: Prof. Esp. Matheus Brito Meira

1. Evasão Fiscal 2. Políticas Públicas 3. Sociedade 4. Dignidade da Pessoa Humana I. Título.

CDU 336.227.2(813.7)

JULIANA MIRANDA CONCEIÇÃO LIMA

O DISPÊNDIO DA EVASÃO FISCAL E A INOCUIDADE DAS POLÍTICAS
PÚBLICAS

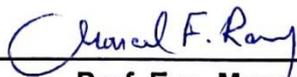
Monografia apresentada como um dos pré-requisitos para obtenção de grau de bacharel em Direito à comissão julgadora da Faculdade de Administrações e Negócios de Sergipe.

Aprovado em: 05 / 12 / 2018

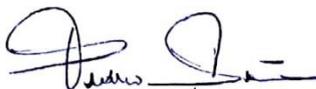
BANCA EXAMINADORA



Prof. Esp. Matheus Brito Meira – Orientador



Prof. Esp. Marcel Figueiredo Ramos



Prof. Dr. Pedro Durão

Aos meus pais que tanto acreditaram e investiram em mim. Vocês são meus heróis e as razões do meu esforço.

AGRADECIMENTOS

Primeiramente, agradeço a **Deus** pelas imensas bênçãos que me foram concedidas, especialmente, durante esse ano. Agradeço também por ter me auxiliado a encontrar força, vontade e energia para conseguir concluir esse trabalho e, sobretudo os cinco anos de graduação.

Agradeço a minha família, particularmente, aos meus pais **Sandra Miranda** e **Pedro Paulo** que sempre me incentivaram e acreditaram em mim, assim como tiveram uma enorme paciência comigo durante esse período. Obrigada por investirem e confiarem tanto em mim, quando, muitas vezes, eu hesitei. Vocês são minhas inspirações e espero retribuir tudo que fizeram por mim.

Agradeço ao meu orientador **Matheus Brito** pela confiança, paciência, dedicação e pelos ensinamentos compartilhados. Obrigada por toda terça e quinta ter me aguentado com vários questionamentos e sempre ter me explicado tudo com disposição, assim como ter topado explicar, inúmeras vezes, sobre esse tema tão escasso na doutrina.

Agradeço também aos meus professores **Marcelo, Afonso, Kleidson, Marcel, Everton, Edson, Antonina, José Carlos, Cristiana, Gilda, Marcos Felipe, América, Agripino, Fernando, Gilberto e Ermelino**. Cada um de vocês colaborou de alguma forma para o meu desenvolvimento e amadurecimento até aqui. Obrigada por todos valiosos ensinamentos que me foram dados.

Agradeço aos **meus amigos** que me ajudaram tanto durante essa grande caminhada e que tiveram tanta calma e compreensão por vários momentos quando precisei. Obrigada por fazerem parte da minha vida.

Agradeço a toda instituição da faculdade **Fanese** por ter permitido que eu pudesse desfrutar de toda essa jornada.

Enfim, agradeço a cada um que de algum modo me influenciou a chegar até aqui. Muito obrigada.

*“O sucesso é a soma de pequenos esforços
repetidos dia após dia”*

Robert Collier

RESUMO

O presente estudo tem por escopo esmiuçar a gravidade dos reflexos do crime de sonegação fiscal no contexto social brasileiro, bem como o tratamento legal concedido à sua prática. Apesar de o delito ocorrer em face de toda a sociedade, a sonegação de certa forma tornou-se uma conduta cultural até mesmo tolerada pela coletividade. Não obstante, a evasão é, amiudadamente, consumada por criminosos do colarinho branco que geram carência de recursos públicos de grande vulto. Contempla-se que existe uma falha em sua previsão legal uma vez que ocorre o benefício de uns em detrimento de outros, em razão da existência da condescendência com os sonegadores que acabam sendo privilegiados com as regalias conferidas pela legislação. Considerando-se as particularidades do delito, é cristalino notar que a consequência direta da evasão fiscal é a falta de arrecadação aos cofres públicos e, por conseguinte a inocuidade das políticas públicas e lesão ao interesse público. O objetivo do trabalho é enfatizar e evidenciar o dano causado pela sonegação fiscal na concretização das políticas públicas. A abordagem metodológica adotada foi a qualitativa aliada à pesquisa bibliográfica para trazer a conceituação dos assuntos abordados, havendo a presença da abordagem quantitativa para trazer estatísticas sobre as consequências da sonegação perante a sociedade.

Palavras-chave: Evasão Fiscal. Políticas Públicas. Sociedade. Dignidade da pessoa humana.

ABSTRACT

The purpose of this study is to analyze the gravity of tax evasion crime in the Brazilian social context, as well the legal treatment granted to its practice. In spite of the crime occurring in the face of the whole society, evasion has in a certain way become a cultural conduct even tolerated by the collectivity. Nonetheless, evasion is largely consummated by white-collar criminals who generate a dearth of public resources of great magnitude. It is contemplated that there is a flaw in its legal prediction since the benefits of some to the detriment of others occur, due to the existence of condescension with the evictors that end up being privileged with the privileges conferred by the legislation. Considering the particularities of the crime, it is crystal clear to note that the direct consequence of tax evasion is the lack of collection to the public coffers and, consequently, the innocuousness of the public policies and damage to the public interest. The objective of this study is to emphasize and highlight the damage caused by fiscal evasion in the implementation of public policies. The methodological approach adopted was the qualitative allied to the bibliographical research to bring the concepts of the subjects addressed, having the presence of the quantitative approach to bring statistics about the consequences of the evasion before the society.

Keywords: Tax evasion. Public policy. Society. Dignity of human person.

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	10
2	A EVASÃO FISCAL NOS DIAS ATUAIS E OS LIMITES AO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO.....	14
	2.1. A evasão fiscal	14
	2.2. A evasão sob a ótica do crime de colarinho branco e o seu desenvolvimento na sociedade	15
	2.3. Planejamento tributário	18
	2.3.1. Elisão Fiscal	19
	2.3.1.1. Norma antielisão no Código Tributário Nacional.....	21
	2.3.2. Elusão Fiscal.....	22
3	DOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA.....	25
	3.1. Condutas previstas na lei nº 8.137/90	25
	3.2. Características do delito	28
	3.2.1. Bem jurídico protegido.....	28
	3.2.2. Sujeito ativo e sujeito passivo.....	29
	3.2.3. Elementos subjetivos da conduta.....	29
	3.2.4. Erro de tipo.....	30
	3.2.5. Competência	30
	3.2.6. Conceito de funcionário público na lei	31
	3.2.7. Penas aplicáveis	32
	3.2.8. Prescindibilidade de inquérito e perícia	33
	3.2.9. Ação Penal	35
	3.3. Processamento da evasão fiscal.....	36
	3.3.1. O exaurimento da via administrativa (Súmula Vinculante nº 24)....	36
	3.3.2. Aplicação do princípio da insignificância	40
4	O DESCUIDO NORMATIVO ANTE A EVASÃO FISCAL.....	43

4.1. O desleixo nas legislações que versam sobre a evasão.....	43
4.2. Extinção da punibilidade.....	43
4.3. Suspensão com o parcelamento	49
4.4. A transgressão dos princípios da igualdade e proporcionalidade.....	52
4.4.1. A transgressão ao princípio da igualdade.....	52
4.4.2. A transgressão ao princípio da proporcionalidade	56
5 A CONCRETIZAÇÃO DA DIGNIDADE DA PESSOA HUMANA ATRAVÉS DO USO DE TRIBUTOS E SEU ÓBICE ANTE A EVASÃO FISCAL.....	59
5.1. A dignidade da pessoa humana	59
5.2. Reserva do possível e a escassez de efetivação aos direitos fundamentais.....	61
5.3. A supremacia do interesse público sobre o privado	64
5.4. As políticas públicas	66
5.5. O pagamento de tributos como dever fundamental e a pertinência com as políticas públicas.....	68
5.6. O elo entre evasão fiscal e a carência de políticas públicas	70
5.6.1. Meios de combate à evasão fiscal.....	75
5.6.1.1. Atuação dos órgãos estatais.....	75
5.6.1.2. Legislação e projetos de lei.....	77
5.6.1.3. Nota fiscal eletrônica.....	79
5.6.1.4. Conscientização social	80
6 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	82
REFERÊNCIAS.....	84
APÊNDICE: ENTREVISTA.....	94
ANEXO I: CONVÊNIO DE COMBATE À EVASÃO FISCAL NO ESTADO DE SERGIPE	97
ANEXO II: CONVÊNIO DE COMBATE À EVASÃO FISCAL NO ESTADO DA BAHIA.....	104

1 INTRODUÇÃO

É de conhecimento geral que o Brasil enfrenta uma época tenebrosa em sua história econômica e política, assim como na consolidação de ações estatais. Em tese, o declínio se produziu devido aos holofotes no delito de corrupção e desordem econômica que assombram toda a nação. Não obstante, ao se aludir e dar tanto enfoque a corrupção acabou sendo ignorado outro crime que também tem desmesurada gravidade na perduração do colapso nacional, trata-se da evasão fiscal.

A evasão fiscal também intitulada como sonegação fiscal, fraude fiscal ou crime contra a ordem tributária apresenta previsão na lei nº 8.137/90 que pautas as espécies e particularidades do delito. A sonegação é uma atuação notoriamente aceita onde, mediante fraude, inadimpla-se a quitação de determinado tributo devido ao Erário.

Ab initio, faz-se presente na sociedade a tradição da sonegação. Não é dificultoso se vislumbrar complacência com o sonegador por parte da coletividade. A tolerância advém porque é perceptível uma má gestão da Administração Pública que é ineficaz em gerir as receitas arrecadadas em suas destinações específicas, e, por conseguinte há uma não efetivação das políticas públicas imprescindíveis a prosperidade do país haja vista que não se figura a correta prestação estatal na consolidação dos direitos fundamentais.

A cultura da evasão é reforçada pela legislação que regula os crimes contra a ordem tributária. A ideia é de que ao se sonegar não haverá repreensão adequada à conduta consumada. A benevolência legislativa é um dos aspectos que respalda o avanço da fraude fiscal, sobretudo pelas regalias estendidas ao sonegador.

O que não se compreende ou finge não se perceber por parte do legislador e da sociedade é que o tratamento errôneo dado à sonegação gera o aumento de sua prática. Assim como qualquer delito, a sonegação gera prejuízo a alguma vítima e nesse caso específico, são lesões inestimáveis causadas, porém não a uma vítima em particular, mas a sociedade como um todo.

Ora, por que então o pretexto de uma abordagem tão benevolente com os sonegadores se há extremo potencial ofensivo em seu comportamento?

A sonegação é um crime consumado por um sujeito que se acha hábil o suficiente para evadir-se do Fisco. No entanto, ainda que se esquive da

Administração Fazendária deve notar que sua conduta, em parte, volta-se contra si mesmo. A evasão é um delito metaindividual que transcende a esfera singular do indivíduo e alcança uma população em massa. A transcendência ocorre já que o crime desperta ações reflexas onde o não ingresso de receita aos cofres públicos suscita uma não retribuição nas políticas públicas. Destarte, é notório que a sonegação repercute pontualmente nas ações articuladas pelo Estado.

Atenta-se para o fato de que os atos do Poder Público são delineados para atingir ao êxito do bem estar comum, ou melhor, do interesse público. A sonegação irrompe o liame de arrecadação de tributos que são a maior fonte de renda dos entes públicos. Sem receita não há como custear as ações cruciais para serem obtidos os objetivos institucionais previstos na Constituição Federal de 1988.

A fraude no dever de pagar tributos susta o elo vivente entre tributação, políticas públicas, direitos fundamentais e dignidade da pessoa humana. A ruptura calha uma vez que a concretização da dignidade da pessoa humana é densamente atrelada à consecução de políticas públicas que carecem da tributação para serem subsidiadas. Sendo assim, infere-se que as ações reflexas originadas pela sonegação intervêm em áreas primordiais de uma sociedade digna.

A carência de recebimento de tributos faz com que o Estado, cada vez mais, tente se escusar de suas obrigações citando a reserva do possível em razão da escassez de recursos. No entanto, a alegação é barrada com a concepção do mínimo existencial e da dignidade da pessoa humana.

Um crime com imenso reflexo na sociedade careceria ser punido com mais rigidez. Apesar disso, há uma manifesta displicência legislativa ao se fixar uma punição aquém aos prejuízos acarretados por essa transgressão. Corrobora-se que a não repreensão da evasão afronta princípios do ordenamento jurídico pátrio, tais como igualdade, proporcionalidade, proteção à confiança, supremacia do interesse público sobre o privado, entre outros.

Salienta-se que a investida do crime, muitas vezes, privilegia grupos particulares que detém maior *status* econômico. Um delinquente que sonega milhões pode ter sua punibilidade extinta ao pagar seu débito, enquanto que em outros delitos previstos no Código Penal não há desmedido benefício.

Em outros termos, desde que satisfaça as condições essenciais, a sonegação concerne à classe de delitos que compõem os crimes do colarinho branco.

Novamente, percebe-se a tamanha complexidade de sua conduta ante ao seio social haja vista que o colarinho branco abarca infrações de grande vulto econômico.

Ademais, é mera utopia idealizar que a sonegação será superada por uma maior noção de sua prática. A consciência social quanto ao dispêndio da sonegação só será solidificada quando houver a reforma da legislação que aborda o crime, através de mais repúdio a conduta criminosa e a exclusão de benefícios.

Em suma, a lei deve retratar o interesse público e não o de grupos específicos. Lamentavelmente não é o que incide na ocorrência da sonegação, onde políticas legislativas e econômicas se associam. De fato, não há como se pensar em uma melhoria nas políticas públicas enquanto não houver uma melhor sistematização do crime de evasão fiscal e a conscientização de seus danos incomensuráveis.

O estudo tem o escopo de fazer com que se repense em como a sociedade lida com a evasão e a sua abordagem legal. Para haver uma melhora na efetuação das políticas públicas, é preciso uma melhor compreensão sobre o tema. Reconsiderando-se a abordagem legal e social do crime, pode advir uma diminuição na consumação do delito visto que o agente passa a ter um maior receio ao realizá-lo.

O objetivo geral da presente monografia é evidenciar as ações reflexas trazidas pela prática da sonegação, respaldando sua influência na inocuidade das políticas públicas.

Os objetivos específicos foram contundentes para se chegar à ligação sonegação-políticas públicas. São esses: a distinção do planejamento tributário e a evasão fiscal; o processamento e o tratamento ineficaz do crime, especialmente à luz do colarinho branco e; o vínculo existente entre tributação, políticas públicas e dignidade da pessoa humana.

O enfoque metodológico empregado, em geral, na pesquisa foi o qualitativo. Entretanto, ressalta-se que os reflexos da evasão foram ratificados usando o método quantitativo através de levantamento documental e estatístico para contextualizar e embasar a ideia das interferências trazidas pelo crime perante a coletividade. A pesquisa é descritiva e com caráter bibliográfico para clarear os conceitos atrelados à sonegação e as políticas públicas.

Por fim, o trabalho foi dividido em quatro capítulos onde foram abordados: a conceituação e contextualização da evasão e a diferenciação do planejamento

tributário, as características e o processamento do delito, o descuido legislativo e a violação de princípios constitucionais, e, enfim a conexão inerente entre os tributos e a dignidade da pessoa humana e como a evasão atravessa tal elo.

2 A EVASÃO FISCAL NOS DIAS ATUAIS E OS LIMITES AO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

2.1. A evasão fiscal

A evasão fiscal é uma conduta criminosa executada contra a ordem tributária onde o agente deixar de adimplir o pagamento de determinado tributo devido ao Erário. O delito se dá através de fraude e por tal motivo, não se deve confundir o mero descumprimento que não configura crime com a inadimplência fraudulenta.

A evasão fiscal é popularmente conhecida como sonegação fiscal, fraude fiscal ou crime fiscal e é um tópico extremamente atualizado no contexto social, sendo inclusive um dos delitos responsáveis pela desaceleração da economia e ineficácia das ações programáticas elaboradas pelo Estado.

A sonegação fiscal é explicada de forma simples e precisa nas palavras de Moraes e Smanio: “Sonegação fiscal é a ocultação dolosa, mediante fraude, astúcia ou habilidade, do recolhimento do tributo devido ao Poder Público¹”.

Depreende-se da definição que a sonegação só pode ser configurada quando está presente a intenção de burlar, de má-fé, a norma tributária. O principal objetivo da sonegação é descumprir o pagamento do tributo devido ao Erário, através de meios fraudulentos que ocultem a existência do fato gerador.

O tributo é o alicerce do direito tributário, a sua arrecadação norteia as atividades estatais e movimenta toda a máquina pública. É cristalina a tamanha importância do tributo na sociedade e não é difícil constatar que a sonegação traz um enorme prejuízo aos cofres públicos.

O tributo é previsto no artigo 3º do Código Tributário Nacional que conceitua que “é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.²”.

¹ MORAES, Alexandre De; SMANIO, Gianpaolo Poggio. **Legislação penal especial**. 9 ed. São Paulo: Atlas, 2006. p. 97

² BRASIL. Código Tributário Nacional. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: 25 out. 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>. Acesso em: 5 set. 2018.

Contempla-se que a exigência do tributo é obrigatória, porém sua incidência apenas acontece quando prevista em lei em respeito à legalidade. Na lei que constitui a cobrança lícita do tributo estará previsto o fato gerador que traz a situação que se efetuada irá ocasionar na obrigação de pagamento do tributo.

Via de regra, a sonegação ocorre posteriormente à existência do fato gerador e o contribuinte busca formas fraudulentas de impedir que o Fisco apure que foi originada uma obrigação tributária. A sonegação é regulada pelo direito penal-tributário, logo sua prática gera responsabilização penal, mas também administrativa, pois uma punição não exclui a outra por se tratarem de instâncias independentes.

Assim como qualquer conduta ilícita, mais especificamente crime, a sonegação gera reflexos, nesse caso, na esfera administrativa e precisamente na Administração Fazendária. Advém que ao se atentar contra a Fazenda Pública, atinge-se a sociedade em sua totalidade visto que ocorre uma lesão ao interesse público, como considerado mais a frente.

2.2. A evasão sob a ótica do crime de colarinho branco e o seu desenvolvimento na sociedade

Sabe-se que a sonegação fiscal é uma conduta demasiadamente conhecida e presente no âmbito da sociedade atual. Há um manifesto aumento de sua prática durante o decorrer dos anos, como é possível se inferir da análise dos dados constantes no Sonogômetro que mostram uma evasão nacional crescente nos últimos anos. No ano de 2014³, a estimativa é que houve uma sonegação de R\$ 443,9 bilhões, em 2015⁴ ocorreu um crescimento para 452,9 bilhões, em 2016⁵ atingiu-se o patamar de R\$ 474,3 bilhões sonegados. No ano de 2017⁶ foram sonegados aproximadamente R\$ 500

³ SINPROFAZ. **Sonegação no Brasil – Uma Estimativa do Desvio da Arrecadação do Exercício de 2014**. Brasília, mar. 2015. Disponível em: <<https://bit.ly/2QVBfUn>>. Acesso em: 25 set. 2018.

⁴ SINPROFAZ. **Sonegação no Brasil – Uma Estimativa do Desvio da Arrecadação do Exercício de 2015**. Brasília/DF, jun. 2016. Disponível em: <<https://bit.ly/2CMzHJF>>. Acesso em: 25 set. 2018.

⁵ SINPROFAZ. **Sonegação no Brasil – Uma Estimativa do Desvio da Arrecadação do Exercício de 2016**. Disponível em: <<https://bit.ly/2rXnoly>>. Acesso em: 25 set. 2018.

⁶ **Sonegação atinge marca de R\$ 500 bilhões em 2017**. Disponível em: <<https://bit.ly/2RVjbel>>. Acesso em: 25 set. 2018.

bilhões até o mês de novembro. Enquanto que em 2018⁷, até o dia 29 de outubro, a evasão já atingiu o valor de R\$ 472 bilhões.

É notável o crescimento da sonegação no âmbito federal, como pode se observar pelos dados estimados pelo Sonegômetro. Não seria mera utopia acreditar que no presente ano, o valor sonegado ultrapassará o dos anos anteriores. O avanço veloz da evasão se dá pelo fato que, atualmente, a cultura da sonegação é cada vez mais cultivada no seio da sociedade.

A cultura da sonegação aborda uma concepção enraizada no pensamento dos indivíduos onde a evasão fiscal não é um crime, mas sim um tipo de autodefesa contra os abusos estatais. Grande parte da coletividade entende que o fato de não haver uma contraprestação efetiva de serviços por parte do Estado não justifica o pagamento de tributos. O que não se compreende é que não há como se vislumbrar uma concretização de políticas públicas do Estado sem haver o efetivo recebimento das receitas previstas pela arrecadação dos tributos. Porém, não existe essa reflexão na massa de pessoas que sonegam, mas apenas a ideia impregnada que o pagamento de tributos só serve para uma má aplicação de recursos por parte da Administração Pública. De outro modo, o entendimento predominante é que não se deve pagar se não há serviços ou que quando não se quita o tributo devido, o inadimplemento fraudulento não irá gerar nenhuma sanção por parte do Estado para aquele sonegador.

Como pode se averiguar, a cultura da sonegação é uma ideia encravada na sociedade e principalmente no contexto alarmante que é atualmente sofrido pela economia brasileira.

É de conhecimento público que o Brasil passa por um período assombroso em sua economia. A nebulosidade é trazida pelos mais diversos tipo de crimes, sendo sempre destaque os casos de corrupção, pois foram divulgados vultosos escândalos deste tipo no país. Todavia, por trás dos holofotes, existe um tipo de delito de difícil constatação que muitas vezes passa despercebido ou há uma maior compreensão na sua prática, trata-se do crime de colarinho branco.

⁷ SINPROFAZ. **Sonegômetro**. Disponível em: <<http://quantocustaobrasil.com.br>>. Acesso em: 29 out. 2018.

O conceito do crime de colarinho branco foi criado por Edwin Sutherland em 1939⁸.

O autor supracitado traz os elementos necessários para a constituição e definição do crime de colarinho branco, quais sejam: o cometimento de um crime, o sujeito ativo é um indivíduo que detém elevado *status* social e alta respeitabilidade perante a sociedade, e por fim o crime deve ser cometido no exercício profissional⁹. Vale esclarecer que a respeitabilidade é um valor tido pela aceitação do indivíduo ante a sociedade, um juízo positivo vinculado ao mesmo. A respeitabilidade é mais bem elucidada ao se vislumbrar um sujeito que no âmbito de seu exercício profissional apresenta uma imagem de proteção ou confiança perante a sociedade, pois a respeitabilidade adquirida afasta daquele a ideia de que o mesmo irá cometer qualquer delito. É tanto que a violação da confiança é vinculada a ideia do colarinho branco. Ademais, aclarando, o elevado *status* remete à ideia de um indivíduo que tem alto privilégio na sociedade em virtude do seu pertencimento a determinada classe social.

Salienta-se que o indivíduo que comete o crime de colarinho branco não se identifica como um criminoso diante da comunidade social, mas apenas entende que a sua conduta é um mero ato legítimo até porque não emprega de violência para perpetrar o delito, mas apenas de meios fraudulentos¹⁰. Além disso, a própria coletividade muitas vezes também não o visualiza como um delinquente, frisa-se, mais uma vez, a importância do entendimento da respeitabilidade como elemento configurador do crime.

Trazendo à baila, novamente, a sonegação fiscal e o seu elo com o colarinho branco. O crime de colarinho branco é precisamente ligado aos crimes contra a ordem tributária, assim como aqueles que atentam contra o sistema financeiro, economia, entre outros. A sonegação também é cometida por pequenos empresários, mas como se verá mais adiante, aplica-se o

⁸ SANTOS, Marcelo Almeida Ruivo Dos. **Criminalidade fiscal e colarinho branco**: a fuga ao fisco é exclusividade do White-Collar? In: COSTA, José De Faria; SILVA, Marco Antonio Marques Da. **Direito penal especial, processo penal e direitos fundamentais**: Visão luso brasileira. 1 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2006. p. 1205.

⁹ SANTOS, Marcelo Almeida Ruivo Dos, *Op. Cit.*, p. 1208.

¹⁰ PIMENTEL, Manoel Pedro. O crime de colarinho branco. **Revista da Faculdade de direito**, São Paulo, v. 68, n. 1, p. 115-133, jan. 1973. Disponível em: <<https://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/download/66692/69302>>. Acesso em: 16 set. 2018.

princípio da insignificância para tributos federais devidos que não ultrapassam o valor de R\$ 20.000,00. Entretanto, o escopo do presente estudo é analisar a sonegação fiscal na esfera dos crimes de colarinho branco tendo em vista serem delitos que trazem maior prejuízo para a sociedade como um todo.

A sonegação à luz do colarinho branco traz um grande destaque provocado por tais delitos, qual seja a quantidade exorbitante de valor inadimplida de forma fraudulenta perante o Fisco. Outro ponto que se enfatiza é a carência de punição eficaz na prática do delito, havendo grandes benefícios para sonegadores ao contrário de criminosos comuns. O estudo não almeja resguardar os crimes do colarinho azul, mas apenas ressaltar a importância de uma repreensão mais firme ao crime de sonegação fiscal, notadamente, de grande vulto.

O crime de sonegação tem sua relevância frequentemente atenuada, tal e qual sua prática encoberta e sequer citada pela população. É corriqueiro se observar uma aceitação social com a sonegação, há uma inegável tolerância com sua ocorrência. Existe uma evidente negação da tipificação da sonegação como crime uma vez que é vista como uma espécie de legítima defesa contra a alta carga tributária estipulada ou a má distribuição de recursos. No entanto, não é vislumbrado o enorme prejuízo causado pela sua execução para toda a sociedade. Assim como um delito comum, a sonegação gera ações reflexas pela sua existência e suas consequências são imensuráveis, como restará demonstrado adiante.

2.3. Planejamento tributário

O ordenamento jurídico pátrio traz a oportunidade de o indivíduo praticar comportamentos de modo que não acarrete na ocorrência do fato gerador do tributo, é o chamado planejamento tributário. O planejamento tributário tem como finalidade evitar a incidência de tributo ou abrandar a carga tributária cobrada em determinada atividade.

O fato gerador é previsto no artigo 114 do Código Tributário Nacional e se trata da situação prevista em lei que uma vez ocorrendo possibilita a cobrança do tributo¹¹. O fato gerador também existe como forma de proteção

¹¹ BRASIL, 1966. *Op. Cit.*, acesso em: 20 ago. 2018.

ao confisco (art. 150, IV, CF) visto que a lei trazendo hipóteses de situações de ocorrência de tributo resguarda a liberdade ao indivíduo de praticar ou não aquela condição prevista legalmente.

Assimila-se da existência do fato gerador que o contrário também pode ser adotado, ou seja, não se pode cobrar tributo sem a aparição do fato gerador. Caso ocorra a cobrança do tributo sem o fato gerador haverá uma nítida violação ao princípio da legalidade que preceitua que a pessoa não pode ser obrigada a fazer ou deixar de fazer algo se não previsto em lei¹². A violação se dá em razão da lei alegar que a obrigação tributária surge com a presença do fato gerador e que a exigência do tributo está condicionada a existência de previsão legal.

As garantias constitucionais também trazem a possibilidade do agente se organizar para que evite a incidência de tributos, por isso o planejamento tributário é harmônico com a ordem constitucional.

O planejamento tributário ou economia tributária deve decorrer de atos e omissões que não contrariem a lei, não tem relação com os atos ilícitos, pois sua prática encontra respaldo no âmbito legal e constitucional¹³.

Em síntese, o direito do contribuinte ao planejamento tributário é constitucional e apenas após a existência do fato gerador é que nasce a obrigação tributária e deixa de existir a possibilidade de resistência ao pagamento tributário.

2.3.1. Elisão Fiscal

A elisão fiscal é entendida pela doutrina como sinônimo do planejamento tributário legítimo ou lícito tendo em vista que sua prática encontra respaldo nos direitos adstritos ao contribuinte.

Em regra, a elisão ocorre antes do fato gerador e nesse aspecto o contribuinte utiliza de meios lícitos para fazer com que não ocorra o surgimento de tal fato.

¹² BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1988. Disponível em: <<https://bit.ly/1dFiRrW>>. Acesso em: 20 ago. 2018.

¹³ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Planejamento tributário, elisão e evasão fiscal, norma antielisão e norma antievasão. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 456.

A definição do que seria propriamente a elisão fiscal é dilucidada precisamente nas palavras do autor Gustavo Pedro de Oliveira.

A elisão fiscal pressupõe a licitude de comportamento do contribuinte que objetive identificar as consequências fiscais de uma decisão, resultando em uma economia de tributos, haja vista que, dentro do direito de se auto-organizar, está inserida a liberdade do contribuinte organizar seus negócios do modo menos oneroso sob o aspecto fiscal¹⁴.

A elisão é compreendida como um direito do contribuinte e tem nítida relação com a boa-fé esperada pelo agente. A boa-fé se dá porque o contribuinte utiliza de meios lícitos para impedir a existência do fato gerador, adiar sua cobrança ou reduzir a carga tributária devida.

A prática da elisão não viola o ordenamento jurídico, pois há uma linha tênue entre sua execução e o direito que o indivíduo possui de não ser obrigado a pagar algo de forma mais onerosa se conhece um meio de tornar o valor menor.

Por um lado a elisão estaria diminuindo o valor de arrecadação aos cofres públicos, pois a conduta tem como finalidade reduzir a carga tributária paga pelo contribuinte. Entretanto, desde que praticada por meios lícitos não há de se falar em abuso de dispositivo legal. Aliás, é uma característica essencial da elisão que a mesma seja praticada com licitude, caso contrário seria configurada a evasão ou elusão fiscal.

A elisão, comumente, utiliza de lacunas na legislação para que possa ocorrer. Ora, se a lei nada prevê não é possível notar nenhum abuso ou violação. Outra vez, ao ser constatada a violação legal por meios ilícitos e de modo fraudulento será configurada a evasão fiscal que não guarda nenhum vínculo com planejamento tributário e sequer tem previsão guardada pelo ordenamento jurídico. E ao se deparar com atos atípicos que tentam deturpar o fato gerador se está diante da elusão fiscal, vista mais a frente.

Em síntese, a elisão fiscal é uma forma de planejamento tributário que tem a proteção das normas jurídicas, ocorre antes do aparecimento do fato

¹⁴ OLIVEIRA, Gustavo Pedro De. **Contabilidade tributária**. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 193

gerador e através de meios lícitos tem por objetivo a aplicação de um regime fiscal menos oneroso ao contribuinte. Ademais, uma vez não sendo constatada violação a legislação também não se nota a presença de penalidades futuras ao contribuinte perante o Fisco.

2.3.1.1. Norma antielisão no Código Tributário Nacional

A norma geral antielisão é prevista no artigo 116, parágrafo único do Código Tributário Nacional e trata-se de um dispositivo de grande discussão na esfera doutrinária.

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária¹⁵.

Há um enorme dissenso na doutrina quanto à classificação do parágrafo único, alguns alegam que se trata de norma antielisão, outros antievasão e até mesmo antielusão. O consenso se depara no entendimento de que o legislador foi malgrado ao redigir o texto da norma. Ora, por que a designação de norma antielisão se a elisão é um planejamento tributário que tem fundamento legal?

Ocorre um patente contrassenso ao se visualizar uma proibição do planejamento tributário legítimo e concomitantemente ter base legal de sua prática. Logo, não há possibilidade de se considerar existir sentido na denominação de norma antielisão.

A norma permite que a autoridade administrativa possa desconsiderar atos que dissimulem a ocorrência do fato gerador. Ao se falar em simulação, é remetida a ideia de elusão que na sua configuração tem a prática do ato atípico, inclusive a simulação, para distorcer o nascimento do fato gerador¹⁶.

Para Kiyoshi Harada a denominação se aproxima de uma norma antievasão porque tende proibir a ocultação do fato gerador trazendo uma

¹⁵ BRASIL, 1966. *Op. Cit.*, acesso em: 14 ago. 2018.

¹⁶ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário**. 11 ed. Salvador: Juspodivm, 2017. p.344

proximidade de impedimento à fraude fiscal que nada tem a ver com a elisão¹⁷. Novamente, é clara a incoerência da denominação posta na norma.

A doutrina majoritária entende que a norma antielisão é considerada como inconstitucional, pois confere poder demais ao Fisco, originando uma linha próxima a uma arbitrariedade¹⁸. De acordo com a norma, a autoridade administrativa tem o papel de ponderar o caso concreto e com base no seu juízo desconsiderar atos que dissimulam a ocorrência do fato gerador ou a natureza de atos que constituem a obrigação tributária.

A norma traz uma clara insegurança jurídica dado que uma vez constituído o crédito tributário não cabe a autoridade administrativa desconsiderá-lo ou atribuí-lo a situações não tipificadas na lei. Advém que o ato feito pela autoridade é o lançamento que é um ato administrativo vinculado, não havendo sequer possibilidade de margem discricionária. A possibilidade de ato discricionário traria uma relação próxima com uma arbitrariedade. Sendo assim, pode ser observada mais uma incoerência trazida pela previsão do parágrafo.

Por fim, a doutrina defende que a norma não pode ser aplicada uma vez que carece de regulamento, porém apesar de tantas discussões sobre denominação e constitucionalidade, na prática o Fisco utiliza a norma. A utilização da norma se dá com observância do contraditório e ampla defesa para o contribuinte, sob pena de vício do ato constituído pela autoridade administrativa.

2.3.2. Elusão Fiscal

A elusão fiscal (elisão ineficaz ou abusiva) é uma conduta reconhecida recentemente pela doutrina, apesar de não haver uma consonância totalitária sobre sua existência e como a mesma ocorre.

Parte da doutrina entende pela inexistência da elusão ou que a mesma seria apenas um tipo de elisão fiscal. *Data maxima venia*, no presente estudo, o posicionamento aceito é da existência da elusão conforme leciona Heleno Tôrres e pela distinção dos conceitos de elusão, evasão e elisão fiscal.

¹⁷ HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 26 ed. São Paulo: Atlas, 2017. p. 290.

¹⁸ MACHADO, Hugo De Brito. **Curso de direito tributário**. 33 ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 137

A elusão foi compreendida simbolicamente nas palavras de Heleno Tôrres que trouxe lições pontuais sobre a definição de elusão fiscal no contexto da economia de tributos.

Em modo mais amplo, elusão tributária consiste em usar negócios jurídicos atípicos ou indiretos desprovidos de causa ou organizados como simulação ou fraude à lei, com a finalidade de evitar a incidência da norma tributária impositiva, enquadrar-se em regime fiscalmente mais favorável ou obter alguma vantagem fiscal específica¹⁹.

Interpreta-se do conceito citado que a elusão é a ação realizada pelo contribuinte que tem por finalidade corromper o nascimento do fato gerador, através de uma simulação, abuso de formas ou de direito. Logo, devido a tal distorção do fato, a elusão apenas aparenta que os atos práticos são lícitos, mas em sua ocorrência é inegável a presença de atos abusivos ou atípicos que têm como intenção a economia inválida de tributos ou vantagens fiscais indevidas. Ademais, contempla-se que a elusão é praticada anteriormente ao nascimento da obrigação tributária, pois seu objetivo é precisamente distorcê-la perante a Administração Fazendária.

A elusão é considerada como um ponto intermediário entre a evasão e a elisão. Sendo assim, não será crime contra a ordem tributária como a evasão e nem um planejamento lícito como a elisão.

Discernindo da evasão, os atos praticados na elusão não são suscetíveis de sanções penais uma vez que a legislação não considera que sua conduta tem gravidade suficiente para punição na esfera penal, limitando-se a nulidade de seus atos perante a Administração. De outro modo, a elusão assim como a evasão burla a legislação tributária para gerar economia de tributos, porém a violação se dá de modo indireto porque a elusão se utiliza de atos atípicos e em razão disto não há tipicidade penal-tributária da conduta, logo sua punição será restrita as instâncias administrativa e civil.

Em contraponto a elisão, a elusão não encontra amparo na legislação tendo em vista que para que seja posta em prática deve haver uma simulação,

¹⁹ TÔRRES, 2003 apud CAVALCANTE, Diogo Lopes. A estreita fronteira da elisão e da evasão fiscal. **Revista tributária e de finanças públicas**, São Paulo, v. 131, nov./dez. 2016..

abuso de formas ou de direito no negócio jurídico e conseqüentemente um benefício do contribuinte, isto é, trata-se de uma forma deturpada da elisão ou propriamente abusiva.

Consoante a doutrina de Ricardo Alexandre a elusão diz respeito a “um ardil caracterizado primordialmente pelo que a doutrina denomina de abuso das formas, pois o sujeito passivo adota uma forma jurídica atípica, a rigor lícita, com o escopo de escapar artificialmente da tributação²⁰”.

Em suma, a elusão é a conduta praticada pelo contribuinte, mediante atos abusivos ou atípicos perante as disposições legais, que visa à distorção da obrigação tributária para que se obtenha a economia ilegítima de tributos ou benefícios fiscais indevidos.

²⁰ ALEXANDRE, Ricardo. *Op. Cit.*, p. 342.

3 DOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

3.1. Condutas previstas na lei nº 8.137/90

Antes do advento da atual lei que rege os crimes contra a ordem tributária (lei nº 8.137/90) já existia no ordenamento pátrio jurídico a norma que remetia a abordagem sobre a sonegação fiscal.

A lei supracitada em questão se trata da nº 4.729/65 que previa as condutas classificadas como crime de sonegação fiscal de forma mais branda e mais específica²¹. Todavia com a criação da lei mais recente, a lei nº 4.729/65 foi revogada de forma tácita.

A lei nº 8.137/90 elenca os delitos contra a ordem tributária de forma mais ampla e trazendo uma punição mais severa quando em comparação ao dispositivo legal revogado.

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

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

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

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

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

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

Pena - reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa²².

As condutas previstas no artigo 1º da lei de sonegação descrevem um tipo de crime material ou de resultado visto que é preciso o resultado efetivo, qual seja a supressão ou redução do tributo, para que haja a consumação do delito.

²¹ BRASIL. **Lei nº 4.729 de 14 de julho de 1965**. Define o crime de sonegação fiscal e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: 14 jul. 1965. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-1969/L4729.htm>. Acesso em: 24 ago. 2018.

²² BRASIL. **Lei nº 8.137 de 27 de dezembro de 1990**. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: 27 dez. 1990. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8137.htm> Acesso em: 24 ago. 2018.

Ademais, para que se caracterize o delito, deve ter sido verificado o prévio exaurimento da via administrativa, conforme preceitua a Súmula Vinculante nº 24²³.

O artigo 2º da lei traz práticas punidas com penas menos graves quando comparadas ao artigo anterior.

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 multa²⁴

O artigo 2º traça os crimes formais dado que para sua consumação basta que o agente pratique a conduta descrita no tipo e não necessita do dano efetivo ao Erário, logo não precisa que haja o resultado danoso esperado pela sua ação para que seja enquadrado. Também não é preciso o lançamento definitivo do tributo para a ocorrência do crime.

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 - extravaiar livro oficial, processo fiscal ou qualquer documento, de que tenha a guarda em razão da função; sonégá-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

²³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula Vinculante nº 24**. Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo. Disponível em: <<https://bit.ly/2yhrhWL>>. Acesso em: 28 ago. 2018.

²⁴ BRASIL, 1990. *Op. Cit.*, acesso em: 24 ago. 2018.

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 multa²⁵.

Por fim, o artigo 3º aborda sobre o crime próprio ou funcional haja vista que apenas pode ser praticado por funcionários públicos consoante com o enquadramento conceitual fundado pelo ramo do direito penal.

O inciso I se trata de um crime material e traz uma conduta semelhante ao artigo 314 do Código Penal, porém aborda uma previsão mais abrangente.

O inciso II faz a junção dos crimes de corrupção (art. 317, CP) e concussão (art. 316, CP) e diz respeito a um crime formal em que haverá consumação independente de pagamento ou prática de ato pelo funcionário.

O inciso III aborda um tipo especial de advocacia administrativa e também é um crime formal, pois não há necessidade obtenção de vantagem para sua consumação.

É de se observar que os crimes previstos em tal artigo detêm certa similaridade com os artigos do Código Penal sobrevém que em razão da obediência ao princípio da especialidade é utilizada a Lei nº 8.137/90 ao invés de ser aplicado o código aludido.

Salienta-se que os tipos especiais previstos na lei nº 8.137/90 tem uma punição mais severa do que aqueles semelhantes previstos no Código Penal. Por exemplo, a advocacia administrativa geral tem pena de 1 a 3 meses ou multa, enquanto que no âmbito fazendário a punição é de 1 a 4 anos e multa.

O intuito legislativo foi trazer uma pena mais rígida devido à importância dos danos causados pela sonegação fiscal. Advém que, a doutrina entende que a criação dos tipos particulares é desnecessária e desmesurada, pois não há motivo para privilegiar a proteção da Administração Fazendária em comparação com toda a Administração Pública, assim como prever penas tão destoantes²⁶.

²⁵ BRASIL, 1990. *Op. Cit.*, acesso em: 24 ago. 2018.

²⁶ GONÇALVES, Victor Eduardo Rios; JUNIOR, José Paulo Baltazar. **Legislação penal especial**. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 687.

3.2. Características do delito

O crime de sonegação é mensurado pela perspectiva do ramo do direito penal-tributário por ter uma disciplina mais rigorosa do que os ilícitos tributários que são tratados no Código Tributário Nacional. Por se tratar de um delito serão aplicados os princípios do direito penal, tais como legalidade, irretroatividade, *in dubio pro reu*, insignificância, entre outros. No entanto, devem ser observados também os devidos procedimentos tributários, como o lançamento definitivo do tributo.

É tanta a visualização da aplicação de preceitos penais no crime que, por exemplo, segundo Hugo de Brito, sabe-se que no âmbito penal na dúvida da existência do cometimento do delito deve ser aplicado o *in dubio pro reu*²⁷. Não seria diferente no caso da sonegação devendo também ser aplicado tal princípio tendo em vista que serão utilizadas as disposições penais naquilo que couber nos crimes contra a ordem tributária.

3.2.1. Bem jurídico protegido

O bem jurídico primário tutelado no crime contra a ordem tributária é inegavelmente a Administração Tributária consistente na função que o Fisco tem de arrecadar, distribuir e fazer a gestão dos recursos financeiros devidos, tudo através dos procedimentos fiscais adequados.

Gonçalves e Junior doutrinam que os bens tutelados de forma secundária são a Administração Pública, a fé pública, o trabalho e a livre concorrência²⁸. O bem protegido nessa posição nada mais é do que a supremacia do interesse público sobre o interesse privado uma vez que a fraude fiscal cometida por um agente não pode prejudicar toda a coletividade, devendo então ensejar a punição apropriada. Em outras palavras, a repreensão ao crime tributário serve como forma de proteção ao cumprimento da legislação fiscal e em consequência ao interesse público.

²⁷ MACHADO, Hugo De Brito, *Op. Cit.*, p. 502

²⁸ GONÇALVES, Víctor Eduardo Rios; JUNIOR, José Paulo Baltazar, *Op. Cit.*, p. 651

3.2.2. Sujeito ativo e sujeito passivo

O sujeito ativo do crime de sonegação fiscal é o sujeito passivo da obrigação tributária que deixa de efetuar, através de fraude, o pagamento do tributo devido, ou seja, o contribuinte ou responsável tributário que inadimpliu seu dever perante o Fisco, através de meios fraudulentos. A lei prediz que o crime contra a ordem tributária poderá ser praticado tanto por particular como por funcionário público.

Ressalta-se que o crime não pode ser perpetrado por pessoa jurídica, mas é consentida a responsabilização pessoal dos gerentes, administradores ou diretores na hipótese de concorrerem com a existência do delito, sendo indiferente que atuem na empresa de maneira permanente ou transitória²⁹.

O sujeito passivo do crime será invariavelmente o Estado por se tratar do maior interessado na arrecadação de tributos³⁰.

Advém que, é perceptível a assombrosa prejudicialidade causada à Administração Tributária em decorrência da aparição do delito e do mesmo modo pode ser apontado o nascimento de um efeito cascata. O efeito cascata é relativo ao fato de que a realização da sonegação provoca o não recebimento da quantia esperada aos cofres públicos e em consequência, não há como ocorrer o repasse de receitas. Sem o repasse, inevitavelmente, é gerada uma ineficácia nas políticas públicas, porquanto para sua concretização é preciso que exista o recolhimento do montante devido para que cumpra sua destinação específica.

Ora, em virtude das ações reflexas causadas pelo crime fiscal é que se pode aduzir que o sujeito passivo do delito além do Estado será igualmente a coletividade como um todo.

3.2.3. Elementos subjetivos da conduta

O crime de evasão em todas as suas modalidades não acolhe a ocorrência mediante culpa já que para sobrevir a punição por crime culposos

²⁹ MACHADO, Ivan Carlos Novaes; MEIRA, Matheus Brito. **Manual prático de combate aos crimes contra a ordem tributária**. 1 ed. Salvador: Ministério Público da Bahia, 2007. p. 43.

³⁰ SILVA, José Geraldo Da; LAVORENTI, Wilson; GENOFRE, Fabiano. **Leis penais especiais anotadas**. 8 ed. Campinas: Millenium, 2006. p. 253.

deve haver previsão legal, o que não incide em tal legislação. Destarte, para a efetiva consumação deve haver a presença da intenção de burlar a norma.

Em outros termos, a simples caracterização da culpa se trata de fato atípico no delito, devendo haver a presença do aspecto doloso para que se verifique a consumação do crime tratado.

O aspecto da tentativa é bastante controverso na doutrina, entretanto a doutrina majoritária entende que só será admitida tentativa nos crimes contra a ordem tributária quando a conduta for comissiva. Por conseguinte, não há possibilidade de visualização de tentativa quando o comportamento for omissivo.

3.2.4. Erro de tipo

O erro de tipo é um instituto criado pela doutrina penalista em que havendo sua presença não pode ser configurada a existência do crime.

No âmbito da sonegação fiscal, a má interpretação da lei tributária não pode presumir o dolo e não enseja elemento suficiente para condenar o suposto sonegador. De outra maneira, a presença do erro de tipo exclui o crime.

De forma proficiente, Hugo de Brito elucida que o erro de tipo não infringe a premissa contida no artigo 3º da LINDB que afirma que ninguém pode deixar de cumprir a lei alegando que a desconhece³¹. A violação não ocorre, pois o erro de tipo apenas afasta a condenação da esfera penal, não há impedimento algum nas searas administrativa e civil, pois prevalece à independência entre instâncias.

3.2.5. Competência

A competência para julgamento dos crimes contra a ordem tributária dependerá do sujeito passivo atingido pelo cometimento do delito.

Por exemplo, ao se fraudar o pagamento de um tributo federal o Ente Federado a ser lesado será a União e em razão disto, a Justiça Federal será competente para julgar o crime de acordo com o artigo 109, IV da Constituição

³¹ MACHADO, Hugo De Brito. Erro de tipo e erro de proibição nos crimes contra a ordem tributária. *Revista dialética de direito tributário*, São Paulo, v. 125, fev. 2006. p. 31.

Federal³². No entanto, ao se tratar de fraude do pagamento de tributo estadual ou municipal, a competência para julgamento será da Justiça Comum Estadual.

Existindo conflito de competências, o Supremo Tribunal Federal, seguindo o preceito estabelecido pelo artigo 70 do Código de Processo Penal, adota o posicionamento que a competência, em regra, é fixada com base no local em que o delito é consumado ou sendo o caso de tentativa, onde ocorreu o último ato de execução³³.

Destaca-se que em conformidade com a Súmula nº 122 do Superior Tribunal de Justiça no caso de haver conexão de competência entre os delitos de esfera federal e estadual, competirá a Justiça Comum Federal julgá-los³⁴.

3.2.6. Conceito de funcionário público na lei

Por se tratar de um crime, o conceito de funcionário público aplicado para fins de consumação dos delitos do artigo 3º da lei nº 8.137/90 será aquele previsto no artigo 327 do Código Penal. Logo, não pode haver confusão com a definição de funcionário público mencionada pelo direito administrativo.

O Código Penal é aplicado de forma subsidiária a tais delitos analisados e traz a conceituação do que seria o funcionário público na aplicação da lei penal.

Art. 327 - Considera-se funcionário público, para os efeitos penais, quem, embora transitoriamente ou sem remuneração, exerce cargo, emprego ou função pública.

1º - Equipara-se a funcionário público quem exerce cargo, emprego ou função em entidade paraestatal, e quem trabalha para empresa prestadora de serviço contratada ou conveniada para a execução de atividade típica da Administração Pública.

§ 2º - A pena será aumentada da terça parte quando os autores dos crimes previstos neste Capítulo forem ocupantes de cargos em comissão ou de função de direção ou assessoramento de órgão da

³² BRASIL, 1988, *Op. Cit.*, acesso em: 04 set. 2018.

³³ STF – ACO: 2817, Relator(a): Min. CARMEN LÚCIA, Data de Julgamento: 18/04/2016, Data de Publicação: DJe-083 DIVULG 28-04-2016 PUBLIC 29-04-2016. Disponível em: <<https://bit.ly/2CIXoau>>. Acesso em: 06 set. 2018.

³⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula nº 122**. Compete à Justiça Federal o processo e julgamento unificado dos crimes conexos de competência federal e estadual, não se aplicando a regra do art. 78, II, a, do Código de Processo Penal. Disponível em: <<https://bit.ly/2NKhiOI>>. Acesso em: 04 set. 2018

administração direta, sociedade de economia mista, empresa pública ou fundação instituída pelo poder público³⁵.

É tamanha a importância do conceito trazido que os crimes funcionais previstos no artigo 3º que são praticados por funcionários públicos não podem sofrer o aumento de pena previsto no artigo 12 da lei nº 8.137/90, sob pena de *bis in idem*³⁶.

3.2.7. Penas aplicáveis

Nos crimes materiais (artigo 1º) a pena aplicada é de reclusão de 2 a 5 anos e multa. Ao passo que nos crimes formais (artigo 2º) a pena é de detenção de 6 meses a 2 anos e multa.

Os artigos 1º e 2º podem incorrer na causa especial de aumento quando causarem grave dano à coletividade, se o crime for cometido por servidor público no exercício de suas funções e se praticado com relação à prestação de serviços ou comércio de bens essenciais à vida ou à saúde. Havendo a presença de tais circunstâncias, a pena poderá ser agravada de 1/3 até a metade das penas previstas nos respectivos delitos, conforme o caso concreto.

Os crimes funcionais, que são aqueles previstos no artigo 3º cometidos pelo servidor fazendário têm penas mais graves do que os crimes praticados por particulares. Os incisos I e II do mencionado artigo preveem a pena de reclusão de 3 a 8 anos combinada com a multa para o agente que comete os delitos. Enquanto que o inciso III traz a previsão da pena de reclusão de 1 a 4 anos e multa.

Os crimes funcionais tratados na lei são cometidos pelo servidor público que faz parte da Administração Fazendária e conseqüentemente da Administração Pública. Uma vez sendo parte da Administração deverão ser observados os princípios que regulam a atividade administrativa.

Tratando-se de servidor público, é depositado nesse uma boa fé, pois os particulares esperam que o mesmo realize seus atos de forma apropriada,

³⁵ BRASIL. Código Penal. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**. Rio de Janeiro, RJ, 7 dez. 1940. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del2848.htm#art100>. Acesso em: 28 ago. 2018.

³⁶ SILVA, José Geraldo Da; LAVORENTI, Wilson; GENOFRE, Fabiano. *Op. Cit.*, p. 255.

havendo observância à norma e ao direito, isto é, seus atos devem ser lícitos³⁷. Como pode se notar, a confiança do particular é um preceito protegido pela Administração conforme prescreve o princípio da proteção à confiança.

Sobrevém que, a partir do momento em que o servidor comete um crime em razão de sua função há a presença de uma exploração de sua posição haja vista que se vale da sua qualidade de servidor público para conseguir uma facilitação da execução do crime. Sendo assim, havendo o crime por parte do servidor ocorre uma violação da proteção à confiança, pois o elo de fé existente entre o administrado e a Administração Pública foi quebrado, assim como o decorrente da relação entre a Administração e o seu servidor.

Por tal razão, da quebra de confiança é que os crimes cometidos por funcionários públicos tem uma punição mais severa do que aqueles consumados por particulares. Outro motivo, é que se supõe que o administrador detenha mais conhecimento de quais são os atos ilícitos que não podem ser cometidos pelo mesmo, pois tem consciência do acarretamento de consequências que seu ato iria gerar para toda a coletividade. Enfim, deduz-se que o legislador optou por seguir a lógica estabelecida no Código Penal em que os crimes cometidos pelo funcionário público, em geral, tem penas maiores do que as do particular contra a Administração Pública.

Ademais, por consequência da violação do princípio da proteção à confiança, pode-se falar, inclusive, na violação de outros princípios administrativos que devem ser melhor analisados no caso concreto. E devido à ofensa, ainda que haja absolvição na esfera penal, o funcionário poderá ser responsabilizado na via administrativa.

Salienta-se, novamente, que os crimes funcionais não sofrem a incidência das causas de aumento previstas na lei.

3.2.8. Prescindibilidade de inquérito e perícia

Sabe-se que os atos administrativos detêm presunção *iuris tantum* embasados na presunção de legitimidade (ou veracidade), portanto se supõe

³⁷ PIETRO, Maria Sylvia Zanella Di. **Direito administrativo**. 30 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2017. p. 119.

que, em decorrência da legalidade, todos os atos da Administração Pública são legais e verdadeiros até que se provem o contrário.

Para Hely Lopes, a presunção de legitimidade autoriza que os atos administrativos adentrem a esfera jurídica de forma imediata, ainda que eivados de vícios ou defeitos que acarretem na sua nulidade³⁸. Os atos apenas são retirados do ordenamento jurídico com a devida anulação ou revogação. Devido a sua presunção *iuris tantum* é que o ônus da prova cabe ao indivíduo que impugna o ato.

A constatação da ocorrência da sonegação fiscal é feita a partir da lavratura do auto de infração que é emitido pelo Fisco e por ser parte da Administração Pública, seus atos praticados usufruem de presunção de legitimidade. Além do auto de infração devem ser apresentadas as seguintes cópias autenticadas, tais como: certidão de inscrição em dívida ativa, demonstrativo do débito fiscal, notas fiscais que demonstram a existência do delito, auto de apreensão de bens e documentos, entre outros³⁹.

Os documentos citados são indispensáveis para a propositura da ação penal. Havendo a apresentação dos dados mencionados, o contribuinte terá oportunidade de se defender em respeito às garantias do devido processo legal, contraditório e ampla defesa que também são aplicados ao processo administrativo-fiscal.

Após a comprovação de todas as provas e emissão dos documentos necessários para configurar a materialidade do crime, será elaborada a representação fiscal para fins penais havendo o seu devido encaminhamento para o Ministério Público.

A representação é uma peça produzida após o término do processo administrativo-fiscal que tem o objetivo de demonstrar todas as suspeitas e comprovações encontradas pelo Fisco sobre a prática de sonegação por determinado agente.

A representação fiscal não configura elemento exigido para o ajuizamento da ação penal, porque se trata de mera notícia-crime e a ação é

³⁸ MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 33 ed. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 159.

³⁹ MACHADO, Ivan Carlos Novaes; MEIRA, Matheus Brito. *Op. Cit.*, p. 59.

pública incondicionada, porém será visto mais a frente que a sua falta pode acarretar em trancamento da ação⁴⁰.

Ademais a importância da representação fiscal é que muitas vezes, as apurações feitas pela Administração Fazendária são o principal meio de descoberta da existência do delito⁴¹.

É em virtude dos procedimentos executados pelo Fisco que, em determinados casos, não é necessária a perícia e nem o inquérito policial para que se possa ajuizar a ação penal de crime contra a ordem tributária. A dispensa se faz pelo fato de que a representação elaborada já é considerada como elemento probatório idôneo para o ajuizamento. Porém, deve haver a análise de cada caso concreto para ser observado se existem dados suficientes para que ocorra à dispensa, inclusive como forma de garantir que não advenha a violação de garantias processuais.

Nesse liame de entendimento, o antigo Ministro do Supremo Tribunal Federal, Carlos Velloso explica com maestria a falta de necessidade de perícia e inquérito no âmbito da sonegação fiscal.

O que deve ser entendido é que, nos delitos de sonegação fiscal, a falta de inquérito policial e de perícia contábil não impedem o curso da ação penal. Desde que existam elementos outros, a perícia torna-se dispensável. Evidentemente que isto deve ser avaliado em cada caso⁴².

3.2.9. Ação Penal

Por fim, qualquer pessoa que tenha conhecimento do delito de sonegação pode provocar a iniciativa do Ministério Público. Não obstante, destaca-se que segundo o artigo 15 da lei, o crime de sonegação é de ação penal pública incondicionada⁴³.

Advém que, o *Parquet* só passa a ter legitimidade, com todos os requisitos necessários, para sua propositura quando incide o exaurimento da

⁴⁰ MARCÃO, Renato. **Crimes contra a ordem tributária, econômica e relações de consumo**: comentários e interpretação jurisprudencial da Lei n. 8.137, de 27-12-1990. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 42.

⁴¹ GONÇALVES, Victor Eduardo Rios; JUNIOR, José Paulo Baltazar, *Op. Cit.*, p. 693.

⁴² STF – HC: 763821 MG, Relator: Min. CARLOS VELLOSO, Data de Julgamento: 29/09/1998, Segunda Turma. Disponível em: <<https://bit.ly/2J3p7hx>>. Acesso em: 7 set. 2018.

⁴³ BRASIL, 1990. *Op. Cit.*, acesso em: 25 ago. 2018.

via administrativa para as condutas previstas no artigo 1º da lei 8.137/90. Consequentemente, a sonegação só passa a ser vislumbrada como crime no âmbito penal quando houver a decisão definitiva na seara administrativa.

3.3. Processamento da evasão fiscal

3.3.1. O exaurimento da via administrativa (Súmula Vinculante nº 24)

Outrora, discutia-se a questão da necessidade de lançamento definitivo do tributo para que só então ocorresse o ajuizamento da ação penal com relação ao crime de sonegação fiscal. Era inegável a ocorrência de um processamento nebuloso, acarretando em uma tremenda insegurança jurídica.

Enfim no ano de 2009, o Supremo Tribunal Federal pacificou o entendimento com a criação da Súmula Vinculante nº 24 que preceitua: “Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo.”. A súmula traz a ideia de que para a tipificação dos crimes materiais contra a ordem tributária, o exaurimento da via administrativa trará uma justa causa sendo considerado como condição objetiva da punibilidade e indo mais além, o momento de consumação do delito.

Como pode se observar o exaurimento da via administrativa só é necessário nos crimes de resultado tipificados do artigo 1º, I a IV, da lei nº 8.137/90. A doutrina majoritária questiona a causa do inciso V do mesmo dispositivo não ter sido enquadrado na súmula, porém entende-se que a falta de tipificação se deu por mera desatenção do tribunal e o exaurimento deve também se estender ao inciso mencionado. Contudo, a aplicação da súmula não se estende aos demais delitos (art. 2º e 3º) previstos em tal norma.

Embora seja de conhecimento no meio jurídico que as instâncias administrativa e penal são independentes, no crime de sonegação fiscal é nítida a relação existente entre as mesmas.

O elo entre as instâncias desponta, pois em relação aos crimes materiais (artigo 1º da lei 8.137/90) só há consumação com o dano efetivo ao Erário e nesse sentido, a via administrativa tem por objetivo ratificar a existência do

tributo devido podendo então se falar em prejuízo efetivo aos cofres públicos e por consequência proceder ao ajuizamento da ação penal.

O esgotamento da seara administrativa se dá com o lançamento definitivo do tributo. No ramo do direito tributário, o lançamento é previsto no artigo 142 do Código Tributário Nacional e é o procedimento administrativo que tem por escopo averiguar se houve consolidação do fato gerador, definir a matéria e o montante que serão tributados, identificar o contribuinte e, se for caso, propor que se aplique a penalidade oportuna. O lançamento trata-se de um ato vinculado, privativo e obrigatório de autoridade administrativa sob pena da responsabilidade recair sobre a mesma⁴⁴.

Contempla-se que o lançamento é responsável pela proposta de aplicação de penalidade, quando for o caso. Destarte, é evidente a relação entre a função desempenhada pelo lançamento e o exaurimento da via administrativa para o ajuizamento de ação penal.

Remetendo a insegurança jurídica mencionada, é fácil notar que a mesma era provocada pela falta de concepção pacífica e ocorria não apenas para o contribuinte que observava uma nítida violação de suas garantias constitucionais (contraditório e ampla defesa), mas também refletia sobre o Fisco.

A insegurança jurídica ocorria pelo embaraço causado com a concomitância das decisões das searas. Uma vez ocorrendo decisão desfavorável ao contribuinte na seara administrativa não havia de se falar em prejuízo da ação penal logo, a mesma prosseguia normalmente, pois ainda era manifesta a existência do tributo devido por meio da fraude. Entretanto, ao se visualizar uma decisão favorável na via administrativa, como por exemplo, a anulação do crédito constituído, não seria possível notar a continuação da ação na esfera penal tendo em vista a perda de objeto do processo.

Exemplo claro de prejudicialidade da ação penal é que o pagamento do crédito tributário a qualquer momento é causa para que haja a extinção da punibilidade, assim como o parcelamento da dívida suspende a pretensão de ação penal. Ambas as prerrogativas concedidas ao contribuinte serão mais bem versadas no capítulo seguinte.

⁴⁴ BRASIL, 1966. *Op. Cit.*, acesso em: 22 ago. 2018.

Não há sentido algum em se vislumbrar o ajuizamento de uma ação penal sem o lançamento definitivo do crédito, pois há enorme risco de prejuízo pecuniário aos cofres públicos ao se adentrar com um processo que teria chances de ser extinto devido à via administrativa.

Além disso, o ajuizamento da ação penal antes de ter sido concluído o processo administrativo fiscal pode ser taxado como certa arbitrariedade do Fisco uma vez que não existem provas conclusas de que realmente foi cometido um delito.

Da mesma forma que a propositura da ação penal coage aquele que efetivamente sonegou similarmente pode se pensar que irá coagir aquele que não sonegou, mas por um temor de adentrar a instância penal, acaba pagando o tributo indevido ou até mesmo devido (sem existência de fraude).

Para o Ex-Ministro Sepúlveda Pertence é inegável a existência de abuso de poder ao se ajuizar ação penal como forma de constranger o indivíduo a ceder aos termos impostos pelo Fisco, havendo também uma renúncia de seu direito de ampla defesa garantido constitucionalmente, assim o contribuinte não poderia sequer utilizar da sua garantia de se opor ao lançamento do tributo⁴⁵.

Novamente, frisa-se o fato de não poder ser ajuizada ação penal no caso do crime fiscal sem que haja prova concreta de sua existência, sob pena inclusive de ferir princípios constitucionais, quais sejam, o da legalidade penal e o devido processo legal.

Hugo de Brito explana com domínio sobre a necessidade do exaurimento da via administrativa e sua relação com as garantias constitucionais.

No direito brasileiro, a necessidade de prévia decisão da autoridade administrativa, no crime de supressão ou redução de tributo, é muito mais do que uma questão de Direito Penal ou Processual Penal. É uma questão de Direito Constitucional. Admitir-se a denúncia criminal antes da decisão definitiva da autoridade da Administração, é forma clara de negação da supremacia constitucional⁴⁶.

⁴⁵ STF – HC 770028 RJ, Relator: Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, Data de Julgamento: 21/11/2001, Segunda Turma, Data de Publicação: DJ 02-08-2002. Disponível em: <<https://bit.ly/2P7GnHO>>. Acesso em: 6 set. 2018.

⁴⁶ MACHADO, 1996 apud JUNIOR, Jair Frasson. O exaurimento da via administrativa nos crimes de sonegação fiscal. **Revista Jus Navigandi**, Teresina, n. 4803, ago. 2016. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/35596/o-exaurimento-da-via-administrativa-nos-crimes-de-sonegacao-fiscal>>. Acesso em: 28 ago. 2018.

O exaurimento tem previsão legal e sumular e em ambas não se avista hipótese de juízo discricionário do Fisco em cumprir o seu papel. Portanto, é dever do Fisco proceder todas as condições necessárias para o exaurimento da via, inclusive sendo de seu interesse que o processo seja apto para que se possa arrecadar o tributo devido.

Nesse liame de raciocínio trazido pela Súmula vinculante nº 24, é encontrado o artigo 83 da lei 9.430/96 que preceitua que a representação fiscal para fins penais será dirigida ao Ministério Público após a prolação, na via administrativa, de decisão definitiva sobre a exigibilidade do tributo devido⁴⁷.

O Ministério Público não é impedido de propor ação penal antes do exaurimento da via administrativa, entretanto tal conduta pode acarretar em violação as proteções constitucionais garantidas. O STF também entende que pode haver o trancamento da ação penal por falta de justa causa para ajuizamento antes da decisão definitiva na esfera administrativa.

É pacífica a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal quanto à necessidade do exaurimento da via administrativa para a validade da ação penal, instaurada para apurar infração aos incisos I a IV do art. 1º da Lei 8.137/1990. (...) 2. A denúncia ministerial pública foi ajuizada antes do encerramento do procedimento administrativo fiscal. A configurar ausência de justa causa para a ação penal. Vício processual que não é passível de convalidação. 3. Ordem concedida para trancar a ação penal⁴⁸.

Constata-se então que, a partir do momento em que se encerra a via administrativa, o Ministério Público passa a deter todos os elementos necessários para ajuizar a ação penal de forma mais segura, sem sequer, *a priori*, ser vislumbrada a confusão processual decorrente da falta de constituição definitiva do crédito tributário.

⁴⁷ BRASIL. **Lei nº 9.430 de 27 de dezembro de 1996**. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**. Brasília, DF, 27 dez. 1996. Disponível: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9430.htm>. Acesso em: 28 ago. 2018.

⁴⁸ STF – HC: 100333 SP, Relator: Min. AYRES BRITTO, Data de Julgamento: 21/06/2011, Segunda Turma, Data de Publicação: DJe-201 DIVULG 18-10-2011 PUBLIC 19-10-2011. Disponível em: <<https://bit.ly/2J0fX5q>>. Acesso em: 6 set. 2018.

Ressalta-se que havendo recurso pendente na seara administrativa não há como ocorrer a ação penal com todos os elementos necessários, haja vista que ainda não foi proferida decisão definitiva.

Em relação a prescrição penal, a mesma somente começa a contar quando houver o devido exaurimento da via administrativa e a consumação do crime com o efetivo prejuízo ao Erário.

Hodiernamente, está presente o reconhecimento pelo Supremo Tribunal que a Súmula Vinculante nº 24 poderá ser mitigada a depender da análise do caso concreto, inclusive podendo se iniciar o processo penal antes de ocorrer o exaurimento da via administrativa, porém apenas nos casos em que se notar entrave à fiscalização tributária ou perante vestígios da existência de outros crimes, não fiscais⁴⁹.

Em síntese, nos crimes materiais de sonegação, para que haja possibilidade de representação penal deve ter ocorrido decisão administrativa definitiva que sustente a exigibilidade e a existência do crédito tributário a ser cobrado. Além do mais, o fato de a ação penal estar condicionada a decisão administrativa nada mais é do que um modo de se respeitar o contraditório e a ampla defesa.

3.3.2. Aplicação do princípio da insignificância

O princípio da insignificância ou bagatela tem como intento prover o amparo imprescindível ao aplicador da lei penal para que no momento da aplicação da pena haja a devida observância da proporcionalidade entre a conduta praticada e a punição adotada.

O princípio da insignificância é corolário do princípio da intervenção mínima, o qual enseja que o direito penal é considerado como *ultima ratio* e só deve ser utilizado nos casos em que outros ramos do direito não têm soluções adequadas para pôr fim a um determinado litígio.

O princípio é ilustrado de modo metuculoso nas palavras de Fernando Capez: “[...] o Direito Penal não deve preocupar-se com bagatelas, do mesmo

⁴⁹ STF – ARE 936653 AgR, Relator: Min. ROBERTO BARROSO, Data de Julgamento: 24/05/2016, Primeira Turma, Data de Publicação: DJe DIVULG 14-06-2016 PUBLIC 15-06-2016. Disponível em: <<https://bit.ly/2AfADnh>>. Acesso em: 6 set. 2018.

modo que não podem ser admitidos tipos incriminadores que descrevam condutas incapazes de lesar o bem jurídico”⁵⁰.

A insignificância remetida no princípio citado diz respeito ao fato de que determinadas situações consideradas como inofensivas não necessitam ser punidas de forma extrema, devendo haver uma adequação a conduta efetuada. A punição exacerbada para condutas irrelevantes viola a proporcionalidade, assim como a intervenção mínima. Não sendo vislumbrada situação reprovada pelo direito penal não há de se falar na aplicação de pena, mas na utilização do princípio da insignificância.

O Supremo Tribunal Federal reconhece a existência do princípio da insignificância e elencou os requisitos cumulativos para sua aplicação, quais sejam conduta minimamente ofensiva, grau reduzido de reprovabilidade, ausência de periculosidade social e lesão jurídica inexpressiva. Ademais, não se vislumbra a aplicação do princípio quando da ação se acarrete em violência ou grave ameaça.

I – A aplicação do princípio da insignificância, de modo a tornar a ação atípica, exige a satisfação, de forma concomitante, de certos requisitos, quais sejam, conduta minimamente ofensiva, ausência de periculosidade social da ação, reduzido grau de reprovabilidade do comportamento e lesão jurídica inexpressiva [...]”⁵¹.

Vale lembrar que não há possibilidade de observância do princípio quando o sujeito ativo pratica a conduta com habitualidade tendo em vista que sua não punição acarretaria em certa forma de impunidade injustamente concedida.

No que diz respeito à aplicação do princípio da insignificância nos crimes contra a ordem tributária, o Superior Tribunal de Justiça estabeleceu, recentemente, o entendimento que é reconhecida sua aplicabilidade em delitos tributários federais quando o valor devido não ultrapassar o montante de R\$20.000,00.

⁵⁰ CAPEZ, Fernando. **Curso de direito penal, parte geral, volume 1**: arts. 1º a 120. 15 ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 29.

⁵¹ STF – HC: 115319 MG, Relator: Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Data de Julgamento: 04/06/2013, Segunda Turma, Data de Publicação: DJe-114 DIVULG 14-06-2013 PUBLIC 17-06-2013. Disponível em: <<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/23368309/habeas-corpus-hc-115319-mg-stf>>. Acesso em: 6 set. 2018.

Incide o princípio da insignificância aos crimes tributários federais e de descaminho quando o débito tributário verificado não ultrapassar o limite de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais), a teor do disposto no art. 20 da Lei n. 10.522/2002, com as atualizações efetivadas pelas Portarias n. 75 e 130, ambas do Ministério da Fazenda⁵².

O Supremo Tribunal Federal, durante algum tempo, já adotava posicionamento semelhante ao do Superior Tribunal de Justiça em relação ao princípio da insignificância nos crimes contra a ordem tributária e o seu valor fixado para fins de sua aplicabilidade⁵³.

Destaca-se que a aplicação do princípio além de observar o requisito valorativo, deve cumular o mesmo com os demais estabelecidos pelo Supremo Tribunal Federal.

Devido à existência do princípio da insignificância, não existe sentido em alegar que ocorre necessidade de ajuizamento de ação penal contra a sonegação quando a lesão ao bem jurídico tutelado é mínima. Ora, se o Estado não tem interesse na execução do débito tributário não há justificativa para se vislumbrar o pedido de condenação na esfera penal⁵⁴.

⁵² STJ – REsp 1688878 SP 2017/0201621-1, Relator: Min. SEBASTIÃO REIS JÚNIOR, Data de Julgamento: 28/02/2018, S3 – TERCEIRA SEÇÃO, Data de Publicação DJe 04/04/2018. Disponível em: <<https://bit.ly/2CIYenE>>. Acesso em: 6 set. 2018.

⁵³ STF – HC: 127173, Relator: Min. MARCO AURÉLIO, Relator p/ Acórdão: Min. ROBERTO BARROSO, Data de Julgamento: 21/03/2017, Primeira Turma, Data de Publicação: DJe-089 DIVULG 28/04/2017 PUBLIC 02/05/2017. Disponível em: <<https://bit.ly/2OqkLqC>>. Acesso em: 10 set. 2018.

⁵⁴ JUNIOR, José Paulo Baltazar. **Crimes federais**. 11 ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 814.

4 O DESCUIDO NORMATIVO ANTE A EVASÃO FISCAL

4.1. O desleixo nas legislações que versam sobre a evasão

A evasão fiscal vem se alastrando perante a sociedade devido à cultura desse crime que é enraizada na base social. A justificativa para a sonegação é que o Estado é incompetente na gestão pública porque existe uma má utilização dos recursos públicos, assim como um vasto desvio de finalidade na sua aplicação, especialmente devido aos múltiplos episódios de corrupção que vieram à tona no país. Sobrevém que justificar o cometimento de um erro com outro anula o esclarecimento supostamente correto enxergado pelos criminosos.

A explicação é aparentemente verdadeira sob a ótica do sonegador, tendo em vista que o mesmo não se enxerga como um delinquente, muito menos de alta reprovabilidade. Ocorre que a legislação reforça esse pensamento devido à punição extremamente falha existente. Apesar de ser um crime de amplo potencial lesivo e que deveria ter elevada reprovação, não é esse o comportamento visualizado na norma.

O motivo do avanço da sonegação vai desde a previsão de regalias desproporcionais com a importância do delito, a uma punição aquém ao almejado e chegando a uma complacência social com os sonegadores. Tais pontos serão melhor considerados em seus tópicos particulares, como demonstrado em seguida.

4.2. Extinção da punibilidade

A punibilidade é um conceito advindo do direito penal e consiste no poder que o Estado detém de penalizar determinadas condutas que são censuradas pelo mesmo, em consideração a uma coexistência pacífica na sociedade.

A extinção da punibilidade é um benefício previsto no artigo 107 do Código Penal que é prestado ao sujeito ativo de um crime onde ao perpetrar as condutas elencadas na norma o agente tem sua punibilidade excluída⁵⁵. Conforme leciona Nucci, a extinção da punibilidade “é o desaparecimento da

⁵⁵ BRASIL, 1940. *Op. Cit.*, acesso em: 28 set. 2018.

pretensão punitiva ou executória do Estado, em razão de específicos obstáculos previstos em lei.”⁵⁶

No âmbito dos crimes contra a ordem tributária, foi o interesse da arrecadação de tributos que suscitou no nascimento da causa especial de extinção de punibilidade. Por esse pretexto, é que a doutrina compreende que o objetivo do direito penal foi desvirtuado, porquanto serve como mera maneira de coagir o contribuinte a pagar o tributo sonegado para que tenha sua punibilidade extinta. O direito penal, no delito em tela, é empregado simplesmente como um modo do agente sonegador evitar dificuldades futuras e como forma do Fisco não deixar de arrecadar aquilo que lhe é devido⁵⁷.

Primordialmente, o privilégio da extinção especial foi apresentado pela própria lei que rege os crimes contra a ordem tributária (8.137/90), contudo o artigo que abarcava a previsão foi revogado. No ano de 1995, com a entrada em vigor da lei nº 9.249/95, o benefício regressou ao ordenamento jurídico com sua redação no artigo 34 do dispositivo legal.

Art. 34. Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos na Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e na Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia.⁵⁸

A lei nº 10.684/03, em seu artigo 9º, §2º, também trouxe a previsão da extinção de punibilidade para os crimes contra a ordem tributária, porém destoante da lei 9.249/95, houve uma supressão de informação sobre até que momento ocorreria à concessão da prerrogativa. Outrossim, apresentou o acréscimo de que o pagamento realizado pelo contribuinte necessita ser integral para que haja a efetiva extinção de punibilidade.

⁵⁶ NUCCI, Guilherme De Souza. **Manual de direito penal**. 10 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014.

⁵⁷ GONÇALVES, Victor Eduardo Rios; JUNIOR, José Paulo Baltazar. *Op. Cit.*, p. 696.

⁵⁸ BRASIL. **Lei nº 9.249 de dezembro de 1995**. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: 26 de dez. 1995. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9249.htm>. Acesso em: 28 set. 2018.

§ 2º Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos neste artigo quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios.⁵⁹

Além das leis aludidas, as leis nº 11.141/2009 em seu artigo 69 e lei nº 9.430/96 no artigo 83 apresentam a hipótese de extinção da punibilidade na mesma linha de entendimento da lei nº 10.684/03.

A doutrina majoritária interpreta que apesar da lei somente citar o caso de extinção para a pessoa jurídica deve existir o favorecimento para a pessoa física que incorre na situação exemplificada no dispositivo legal.

A lei utiliza do termo “pagamento integral” para conceder a extinção da punibilidade. Todavia, na compreensão de Hugo de Brito, ao se falar em pagamento deve-se entender no sentido amplo, dado que devem ser admitidas as mesmas hipóteses para as causas de extinção do crédito tributário que são previstas no artigo 156 do Código Tributário Nacional⁶⁰.

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

I - o pagamento;

II - a compensação;

III - a transação;

IV - remissão;

V - a prescrição e a decadência;

VI - a conversão de depósito em renda;

VII - o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1º e 4º;

VIII - a consignação em pagamento, nos termos do disposto no § 2º do artigo 164;

IX - a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória;

X - a decisão judicial passada em julgado.

XI - a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei.⁶¹

No instante em que ocorre a extinção do crédito tributário, consequentemente não haverá quantia a ser exigida pelo Fisco, isto é, o tributo

⁵⁹ BRASIL. **Lei nº 10.684 de 30 de maio de 2003**. Altera a legislação tributária, dispõe sobre parcelamento de débitos junto à Secretaria da Receita Federal, à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e ao Instituto Nacional do Seguro Social e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: 30 de mai. 2003. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L10.684.htm>. Acesso em: 28 set. 2018.

⁶⁰ MACHADO, Hugo De Brito. *Op. Cit.*, p. 513

⁶¹ BRASIL, 1966. *Op. Cit.*, acesso em: 28 set. 2018.

que era devido foi adimplido pelo contribuinte através de prerrogativas atribuídas ao próprio e sendo quitado o crédito tributário, não se consegue pensar em cobrança legítima. A ampliação da forma de pagamento serve até mesmo como meio de se poupar todo o trâmite de uma ação penal que apenas tem por desígnio coletar recursos financeiros, a qualquer custo.

A lei nº 10.684/03 foi omissa em apresentar até qual momento o pagamento será aceito para fins de extinção da punibilidade. Em virtude disto, o Superior Tribunal de Justiça com a finalidade de pacificar a matéria declarou que o pagamento a qualquer tempo provoca a extinção de punibilidade do agente.

1. Com o advento da Lei 10.684/2003, no exercício da sua função constitucional e de acordo com a política criminal adotada, o legislador ordinário optou por retirar do ordenamento jurídico o marco temporal previsto para o adimplemento do débito tributário redundar na extinção da punibilidade do agente sonegador, nos termos do seu artigo 9º, § 2º, sendo vedado ao Poder Judiciário estabelecer tal limite.

2. Não há como se interpretar o referido dispositivo legal de outro modo, senão considerando que o pagamento do tributo, a qualquer tempo, até mesmo após o advento do trânsito em julgado da sentença penal condenatória, é causa de extinção da punibilidade do acusado.⁶²

Firmado o entendimento de que o pagamento integral elimina a punibilidade a qualquer momento, deve-se analisar o emprego da prerrogativa de extinção nos crimes contra a ordem tributária.

O grande questionamento aduzido permanece na reflexão do porquê de tanta condolência na repressão dos sonegadores e o fundamento de não haver a mesma tolerância nos demais crimes comuns.

O Código Penal prevê em seu artigo 16, a figura do arrependimento posterior o qual reduz a pena de um a dois terços quando o agente voluntariamente, até a admissão da denúncia ou queixa, repara o dano

⁶² STJ – HC: 362478 SP 2016/0182386-0, Relator: Ministro JORGE MUSSI, Data de Julgamento: 14/09/2017, T5 – QUINTA TURMA, Data de Publicação: DJe 20/09/2017. Disponível em: <<https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/501159952/habeas-corporus-hc-362478-sp-2016-0182386-0>>. Acesso em: 28 set. 2018.

causado ou restitui a coisa⁶³. Atina-se que a norma mencionada prediz a hipótese de diminuição da pena até o recebimento da denúncia.

Sabe-se que os crimes contra a ordem tributária são regulados por legislação específica e que o Código Penal é utilizado de forma subsidiária. Se existia o instituto do arrependimento posterior por que o legislador optou em criar uma modalidade especial de extinção de punibilidade para os sonegadores? Por que os sonegadores não são abarcados pelo arrependimento posterior como os demais crimes?

Em regra, os crimes contra o patrimônio elucidados no Código Penal não são abrangidos pela extinção de punibilidade especial, mas apenas pela diminuição de pena. O arrependimento posterior é um benefício deferido ao agente, no entanto, visivelmente, a extinção ocasiona maiores benesses ao sujeito ativo. A extinção de punibilidade pelo pagamento foi criada peculiarmente para a figura dos sonegadores. Ora, depreende-se pelo nexu errôneo do legislador que os crimes contra a ordem tributária são menos gravosos do que aqueles contra o patrimônio e por tal razão é que são englobados por uma forma extintiva de punibilidade mediante o pagamento.

Não há coerência nenhuma na existência de desmesurada benevolência com os sonegadores, da concessão de tantos privilégios com suas práticas. O crime contra a ordem tributária apresenta um espantoso potencial ofensivo à sociedade como um todo já que sua lesividade transcende a esfera individual do sujeito que praticou a conduta, ou melhor, refere-se a um delito metaindividual.

Seguindo a analogia usada por Rogério Greco⁶⁴, analisando de forma simplória, um ladrão que furta somente um aparelho de celular lesa ao proprietário daquele determinado patrimônio, enquanto que um sonegador “furta” a um número indeterminado de pessoas, tendo em vista que a fraude no não pagamento do seu tributo devido irá gerar o desencadeamento de ações reflexas como a não arrecadação de receitas previstas, que por consequência não consente que o Estado desempenhe suas funções relacionadas ao recebimento desta.

⁶³ BRASIL, 1940. *Op. Cit.*, acesso em: 28 set. 2018.

⁶⁴ GRECO, Rogério. **Curso de direito penal**: parte especial, volume III. 14 ed. Niterói, RJ: Impetus, 2017. p. 744

Notadamente, o crime contra a ordem tributária tem a coletividade em sua abrangência total como sua vítima crucial, devido aos atos reflexos provocados pela sua ocorrência, como a ineficácia das políticas públicas.

É devido ao potencial lesivo da sonegação que não se vislumbra sequer nenhuma motivação plausível para a abordagem excepcional conferida aos sonegadores frente aos crimes comuns previstos no Código Penal. A concessão desse tratamento se dá também em razão de uma banalização com a fraude fiscal, seja pela sociedade ou pelo legislador.

As tamanhas imprecisões avistadas na legislação e os privilégios cedidos aos sonegadores são manifestos, e acarretam no rompimento do ordenamento jurídico pátrio. Considera-se que existe uma tolerância ante a sociedade com os sonegadores até mesmo aqueles de grande vulto, os criminosos do colarinho branco. A compreensão com esses infratores não se restringe ao contexto social, mas igualmente no direito positivado. Uma imperfeição notória na legislação concerne à criação da extinção da punibilidade pelo pagamento inclusive após a denúncia ou indo mais além, após o trânsito em julgado.

Clarificando a ideia apresentada sobre a extinção da punibilidade, André Nabarrete elucida com precisão a afronta originada pela elaboração do instituto.

O poder punitivo não é bem comerciável e torná-lo significa mercantilizar atividade essencial do estado. Assim, no futuro, seria aconselhável que se retornasse à regra do artigo 16 do Código Penal, premiando o infrator que satisfaz a ordem tributária com o recolhimento do tributo ou contribuição, por intermédio da diminuição da pena.⁶⁵

Em suma, a extinção da punibilidade pelo pagamento é um favorecimento falho dado ao sonegador a fim de que se evite uma ação penal e seus efeitos decorrentes. Não há possibilidade de motivação aceitável sobre sua criação sem desobedecer às normas e os princípios gerais do direito. A

⁶⁵ NABARRETE, 1997 apud TEIXEIRA, Paulo Ivan de Oliveira. **Breves comentários sobre a ação penal dos crimes contra a ordem tributária.** Disponível em: <<http://www.egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/anexos/30182-30781-1-PB.pdf>>. Acesso em: 28 set. 2018.

solução mais apropriada é que o arrependimento posterior seja aplicado aos sonegadores, como forma de estancar o crescimento veloz da sonegação através de sua maior repreensão e, por conseguinte um desestímulo a sua prática.

Por fim, a extinção especial é um modo de o Fisco utilizar de seu poder coercitivo, através do direito penal, para arrecadar o tributo devido. Por esse ensejo, trata-se de uma clara violação a ideia de que a legislação penal só deve ser empregada na situação em último caso, assim como afronta aos princípios da proporcionalidade e da igualdade, como analisado mais adiante.

4.3. Suspensão com o parcelamento

O parcelamento é uma prerrogativa atrelada aos direitos do contribuinte. O parcelamento tem previsão no artigo 155-A do Código Tributário Nacional constituindo uma das modalidades de suspensão do crédito tributário⁶⁶. O benefício tem sua forma e condições instituídas em uma lei específica uma vez que só pode haver parcelamento quando esta autorizar seu uso. O contribuinte deve requerer sua concessão e a autoridade, por sua vez, terá que verificar se há o preenchimento dos requisitos legais para sua autorização.

Consoante às explicações objetivas de Leandro Paulsen: “O parcelamento é espécie de moratória através da qual se permite o pagamento do débito tributário em diversas prestações, de modo que, a cada mês, só seja exigível uma parcela, e não o todo.”⁶⁷

Infere-se da ideia do parcelamento que tanto a autoridade fiscal quanto o contribuinte estão vinculados aos requisitos estabelecidos na lei específica que concede o mesmo, logo não há margem de discricionariedade a respeito de sua autorização.

As leis nº 11.941/2009 em seu artigo 68 e a nº 10.684/03 no artigo 9º, trazem a ideia da suspensão da pretensão punitiva dos crimes contra a ordem tributária quando há concessão de parcelamento ao contribuinte.

Atualmente, a lei nº 9.430/96 é a que melhor expressa à suspensão pelo parcelamento já que sua redação foi alterada para haver uma maior

⁶⁶ BRASIL, 1966. *Op. Cit.*, acesso em: 29 set. 2018.

⁶⁷ PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 8 ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 259.

compreensão sobre a utilização do instituto para suspender a pretensão penal. Em seu artigo 83, a lei dita com precisão como ocorrerá à suspensão para efeito de representação fiscal para fins penais.

Art. 83. A representação fiscal para fins penais relativa aos crimes contra a ordem tributária previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e aos crimes contra a Previdência Social, previstos nos arts. 168-A e 337-A do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal), será encaminhada ao Ministério Público depois de proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente.

1º Na hipótese de concessão de parcelamento do crédito tributário, a representação fiscal para fins penais somente será encaminhada ao Ministério Público após a exclusão da pessoa física ou jurídica do parcelamento.

§ 2º É suspensa a pretensão punitiva do Estado referente aos crimes previstos no caput, durante o período em que a pessoa física ou a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no parcelamento, desde que o pedido de parcelamento tenha sido formalizado antes do recebimento da denúncia criminal.⁶⁸

A suspensão só pode advir quando o requerimento do parcelamento é feito antes do recebimento da denúncia criminal, ou seja, anteriormente à decisão que recebe a mesma quando já houve a resposta do denunciado⁶⁹. De outra forma, havendo a suspensão da pretensão punitiva não pode haver oferecimento nem recebimento da denúncia.

Na ocasião em que o contribuinte descumpra o pagamento de 3 (três) parcelas, consecutivas ou não, ocorre a comunicação ao indivíduo que seu parcelamento será imediatamente rescindido e em consequência, o Fisco pode prosseguir com a exigência do tributo devido⁷⁰. Ademais, havendo a exclusão do parcelamento o Fisco promoverá a representação fiscal para fins penais haja vista que não incide a suspensão da pretensão punitiva, logo pode haver o encaminhamento da representação para o *Parquet*.

⁶⁸ BRASIL, 1996, *Op. Cit.*, acesso em: 28 ago. 2018.

⁶⁹ GONÇALVES, Victor Eduardo Rios; JUNIOR, José Paulo Baltazar. *Op. Cit.*, p. 699.

⁷⁰ BRASIL. **Lei nº 11.941 de 27 de maio de 2009**. Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários; concede remissão nos casos em que especifica [...]. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil. Brasília, DF: 27 de mai. 2009. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Ato2007-2010/2009/Lei/L11941.htm>. Acesso em: 29 set. 2018.

Salienta-se que as parcelas pagas com até 30 dias de atraso não configuram o inadimplemento do parcelamento⁷¹.

A suspensão com o parcelamento não tem o escopo tão complacente com o sonegador quanto à extinção da punibilidade. Versa sobre um benefício mais ponderado trazido pelo legislador e que, atualmente, foi regulado da forma devida pela norma legal.

A nova norma traz precisamente a previsão que apenas ocorre à suspensão da pretensão punitiva, não há lacuna para interpretação extensiva na concessão da extinção de punibilidade relacionada ao parcelamento. Ambos os institutos não devem ser confundidos, a extinção tem conexão com o pagamento integral ao passo que a suspensão se vincula com o parcelamento.

Em outras palavras, o parcelamento não é causa de extinção de punibilidade, mas apenas impede o desígnio de se ajuizar ação penal contra o contribuinte que se evade da sua obrigação. Advém que com a quitação da última parcela, haverá o pagamento integral do tributo devido e conseqüentemente a punibilidade do agente é extinta.

A suspensão pelo parcelamento não corrompe o uso do ordenamento jurídico, já que se trata de um benefício oferecido pela legislação tributária ao contribuinte. Se o contribuinte quita suas parcelas de modo correto, não existe crédito a ser exigido e não há sentido no ajuizamento da ação penal. Ademais, foi estipulado um lapso temporal para a sua solicitação, logo não se nota tamanho descaso do legislador. Não se insinua que não há um amparo com o sonegador, o que se pretende provar é que a despeito de haver uma benesse com o agente esta é regulada de maneira mais certa e sem demasiada irregularidade.

A extinção da punibilidade ocorre a qualquer momento, ou seja, ainda que esteja em trâmite a ação penal no instante em que o delinquente efetua o pagamento integral o processo será extinto por perda de seu objeto. A consequência é que haverá um gasto supérfluo pela instauração do processo seguido de seu término. Não há cabimento em se iniciar um processo em que o contribuinte a qualquer momento cumpre a sua obrigação e aquele é extinto, é uma notória perda de tempo e quantia valorativa.

⁷¹ BRASIL, 2009, *Op. Cit.*, acesso em: 29 set. 2018.

Em contrapartida, o parcelamento tem lapso temporal para seu requerimento e sendo assim, quando o processo está em trâmite o agente não pode mais solicitar o benefício, uma vez que houve a preclusão do seu pedido que precisaria ter sido requerido antes do recebimento da denúncia. Percebe-se que nesse caso, o processo não será extinto a qualquer momento pela perda de seu objeto, mas haverá seu prosseguimento. Ademais, ainda que o contribuinte demande o parcelamento no tempo correto a pretensão punitiva será suspensa, todavia poderá retornar com o descumprimento da sua obrigação de quitar as parcelas. E com o ajuizamento da ação a mesma não poderá ser extinta com o uso do parcelamento, mas apenas com o pagamento integral do tributo que, como já se sabe, extingue a punibilidade.

É notório que a regulamentação da suspensão pelo parcelamento trouxe mais lucidez ao ordenamento jurídico, ainda que seja uma prerrogativa cedida ao contribuinte que sonega. Acontece que deve haver um maior controle da extinção da punibilidade adotando a coerência usada no parcelamento, logo possuindo, no mínimo, um limite estipulando até que momento poderá ser efetuado o pagamento integral do tributo.

Por fim, enquanto estiver suspensa a pretensão punitiva não transcorre a prescrição criminal. Havendo a retirada da suspensão, o prazo prescricional volta a correr normalmente.

4.4. A transgressão dos princípios da igualdade e proporcionalidade

4.4.1. A transgressão ao princípio da igualdade

O princípio da isonomia ou igualdade é encontrado no artigo 5º, *caput*, da Constituição Federal e preleciona que todos são iguais perante a lei sem haver distinção de tratamento⁷².

A respeito do princípio, cumpre trazer a lição de Dirley da Cunha Júnior que com exatidão deslinda sobre o tema.

A existência de igualdade decorre do princípio constitucional da igualdade, que é um postulado básico da democracia, pois significa que todos merecem as mesmas oportunidades, sendo defeso

⁷² BRASIL, 1988, *Op. Cit.*, acesso em: 30 set. 2018

qualquer tipo de privilégio e perseguição. O princípio em tela interdita tratamento desigual às pessoas iguais e tratamento igual às pessoas desiguais.⁷³

O princípio da igualdade é desmembrado pela doutrina em igualdade formal e igualdade material ou fática. A formal é aquela que está expressa na lei, enquanto a material é a igualdade aplicada no caso concreto, isto é, tratar os iguais e os desiguais nas medidas de sua desigualdade como um meio de reduzir essas disparidades existentes no plano concreto.

Uma utilização da igualdade material remete a ideia do princípio da capacidade contributiva, exemplificando, um imposto que é cobrado sendo observada a capacidade financeira do contribuinte é aplicação clara da igualdade fática, visto que aqueles que detêm rendimentos maiores terão um trato distinto daqueles que recebem menos renda⁷⁴. Elucidando de modo diverso, a igualdade material em um enfoque lícito, sabe-se que uma pessoa com deficiência tem mais dificuldades na sua acessibilidade do que um indivíduo sem deficiência, logo há uma justificativa plausível para uma maior proteção legal do deficiente, inclusive através da criação de ações afirmativas.

No viés da sonegação fiscal, como já dito anteriormente, a lei prediz um procedimento privilegiado a aqueles que cometem o delito. No entanto, depreende-se pelo conceito da igualdade material que a mesma só pode ser utilizada quando há de fato uma disparidade com aquele indivíduo que obtém um tratamento deteriorado ao contrário do que deveria receber. Pela ideia concebida da igualdade material, não se vislumbra motivo para a abordagem extremamente benevolente que é prestada aos sonegadores.

Pelo contrário, pelo fato da sonegação ser um crime tão nocivo à coletividade, o mínimo que poderia se verificar é que os sonegadores tivessem um tratamento igual a aquele concedido aos delitos do Código Penal no que diz respeito aos benefícios para extinguir a punibilidade ou diminuição da pena.

⁷³ JUNIOR, Dirley da Cunha. **Curso de direito constitucional**. 8 ed. Salvador: Juspodivm, 2014. p. 536

⁷⁴ NOVELINO, Marcelo. **Manual de direito constitucional**. 8 ed. São Paulo: Método, 2013. p. 461.

Notoriamente, a criação de uma extinção de punibilidade especial transgride o princípio da igualdade. Se todos devem ser protegidos de forma igual perante a lei, qual a justificativa para a indulgência com os sonegadores?

A afronta à igualdade fica novamente explícita ao se recordar de que o princípio não deve ser só observado pelo aplicador da norma, mas também na época de sua elaboração. Em outros termos, o princípio da igualdade serve como modo de limitar a discricionariedade legislativa, pois o legislador deve satisfazer ao mesmo na concepção da norma, sob pena de flagrante inconstitucionalidade.

O legislador utilizou-se de uma incoerência contrária à igualdade, na medida em que, muitas vezes, o crime de sonegação é praticado sob o prisma do colarinho branco, ou seja, é consumado por uma pessoa que tem elevado *status* social e condições satisfatórias para se viver uma vida digna. Sendo assim, uma pessoa que tem condições financeiras satisfatórias não tem argumento real para deixar de adimplir sua obrigação de pagar o tributo, muito menos de inadimplir através da fraude fiscal. E indo além, ainda que não seja praticada sob a ótica do colarinho, a sonegação continua sendo um delito de grande prejuízo à máquina pública e, por conseguinte à coletividade no geral.

A igualdade fática traz o dever ao Estado de adotar medidas que reduzam a desigualdade constatada no plano concreto, seja em relação à condição financeira, social ou cultural. Ademais, a mesma deve ter embasamento constitucional, ou seja, deve haver compatibilidade com a Constituição Federal para que seja explicada a ideia de uma norma individualizada e compensatória de desigualdades.

O atual Ministro do Supremo Tribunal Federal, Alexandre de Moraes, explana com clareza a regra que o uso da igualdade material deve respeitar a Constituição Federal.

A igualdade se configura como uma eficácia transcendente, de modo que toda situação de desigualdade persistente à entrada em vigor da norma constitucional deve ser considerada não recepcionada, se não demonstrar compatibilidade com os valores que a Constituição, como norma suprema, proclama.⁷⁵

⁷⁵ MORAES, Alexandre De. **Direito constitucional**. 33 ed. São Paulo: Atlas, 2017. p. 36.

Novamente, procura-se a lógica trazida pelo legislador na criação dos privilégios ao sonegador, posto que o extermínio da desigualdade deve ser utilizado como um modo de se atingir a justiça social e não como mero capricho legislativo.

Aduz-se de tudo que foi explanado que o legislador criou benefícios para os sonegadores transgredindo o preceito fundamental da igualdade, e indo mais além, suscitando mais desigualdade. A disparidade provocada se dá pela não extensão das regalias aos demais criminosos, assim como pelo tratamento particularizado concedido aos sonegadores.

Ressalta-se que o comportamento privilegiado viola a Carta Magna, mas não se restringe ao princípio da igualdade haja vista que também lesa um dos objetivos fundamentais da República Federativa previsto no artigo 3º, IV. O objetivo prediz que deve haver a promoção do bem todos sem qualquer forma de discriminação⁷⁶.

A concessão de privilégios restritos a uma determinada classe de delito também é uma maneira de promover a discriminação na medida em que estimula a desigualdade. Sendo assim, as vantagens dos sonegadores desobedecem a um objetivo fundamental da Constituição. Se o legislador não teve sequer a capacidade de atender preceitos básicos na elaboração das normas, é exigir demais que reduza as desigualdades sociais e dispense tratamento igualitário aos criminosos de sonegação e aqueles que importunam contra o patrimônio.

Quando uma norma confronta a igualdade existem algumas opções a serem tomadas como meio de sanar o vício instituído, tais como, a vantagem deve ser ampliada para os demais que não foram beneficiados com a mesma, ou a prerrogativa deve ser eliminada do ordenamento jurídico, ou se concebe uma nova norma que respeite a premissa⁷⁷.

Pelo ponto de vista defendido pelo presente trabalho, entende-se que o melhor para a sociedade é que os benefícios concedidos aos delinquentes de sonegação fiscal sejam excluídos do ordenamento jurídico. A supressão serve inclusive como maneira de ser desestimulada a consumação da evasão, pois

⁷⁶ BRASIL, 1988, *Op. Cit.*, acesso em: 30 set. 2018.

⁷⁷ NOVELINO, Marcelo. *Op. Cit.*, p. 467.

com uma punição severa e sem vantagens no processamento da mesma os indivíduos pensariam mais algumas vezes antes de cometer o delito. No entanto, observando a lógica do legislador, chega a ser mera utopia acreditar que os sonegadores iriam, algum dia, receber um tratamento igualitário aos demais.

Ante todo o exposto, não há fundamento para tamanha desproporcionalidade que acarreta, até mesmo, no acréscimo da desigualdade social. Não é possível notar coerência na aplicação das penas no crime de sonegação fiscal como já fora explicado. Ora, se há privilégio de uns em detrimento de outros, é simples concluir que houve transgressão ao princípio da igualdade.

4.4.2. A transgressão ao princípio da proporcionalidade

O princípio da proporcionalidade é implícito na Constituição Federal, mas pode ser encontrada sua presença em algumas leis infraconstitucionais. Assim como qualquer outro princípio, a proporcionalidade deve ser observada tanto para o criador da norma como para o aplicador desta. É um modo de limitação da discricionariedade uma vez que vincula a atividade legislativa à observância de seu ditame.

A proporcionalidade é uma forma de proteger o interesse público, sendo composta de adequação (a medida usada deve alcançar o fim proposto), necessidade (a medida a ser adotada precisa ser necessária para que realmente seja usada) e proporção (deve haver uma harmonia entre os meios e fins utilizados, até para que se impeça o surgimento da arbitrariedade)⁷⁸.

A vantagem concedida ao sonegador, assim como a pena aplicada aos crimes de evasão são afrontas ao princípio da proporcionalidade.

Comparando os crimes de sonegação com aqueles previstos no Código Penal fica mais evidente a tamanha desproporção no tratamento de ambos. Os crimes formais de sonegação previstos no artigo 2º da lei 8.137/90 têm pena menor (6 meses a 2 anos, e multa) do que um furto simples (1 a 4 anos, e multa). Os crimes de sonegação têm a punibilidade extinta a qualquer

⁷⁸ ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 116.

momento com o pagamento integral do tributo devido, enquanto que um furto não tem a punibilidade eliminada por uma causa especial, mas apenas a pena diminuída em determinadas situações que contém prazo para sua aplicação. É evidente a desproporcionalidade e o beneficiamento de sonegadores, em detrimento de crimes de menor potencial ofensivo. A sonegação é um crime em face de toda a coletividade, enquanto um furto, em regra, restringe-se ao patrimônio individual de determinado indivíduo.

Sabe-se que o legislador na produção dos dispositivos legais que regulam a sonegação ignorou a igualdade e agora, nota-se que a proporcionalidade também foi olvidada na concepção das normas. Não existe explicação razoável para que o legislador crie tamanha diferenciação com o tratamento apresentado para os crimes contra a ordem tributária e os demais delitos contra o patrimônio.

A desproporcionalidade também é averiguada na desnecessidade da criação de uma causa especial de extinção de punibilidade, sendo que o Código Penal já elenca diversas situações da incidência desta. Os sonegadores são melhores do que os criminosos comuns para receberem um tratamento legal tão tolerante?

Observando por outro viés, a concessão de privilégios aos sonegadores viola diretamente a face da proibição de proteção deficiente vinculada ao princípio da proporcionalidade. Ao se conceder tantos favorecimentos aos sonegadores, acaba sendo “encorajada” a prática da sonegação devido a sua punição falha.

Consta-se que a legislação não pode punir de forma exacerbada em razão da proibição do excesso vinculada a ideia da proporcionalidade. Entretanto, não pode deixar a desejar na estipulação da pena prevista, assim como não deve prestar vantagens indevidas em prejuízo de outros. A evasão atinge ao interesse primário tutelado pela Constituição Federal que é o interesse público que justifica a atuação da Administração Pública, contudo havendo o deferimento de regalias incoerentes para os sonegadores há a prevalência de uma determinada classe sob o bem jurídico protegido. Percebe-se a enorme consequência acarretada pela existência da sonegação e em

contraponto, depara-se com uma legislação que prevê penas inferiores a aquelas exigidas pelo bem resguardado.

Nestes termos, Rogério Greco explica a vertente da proibição da proteção deficiente.

Quer isso dizer que, se por um lado, não se admite o excesso, por outro, não se admite que um direito fundamental seja deficientemente protegido, seja mediante a eliminação de figuras típicas, seja pela cominação de penas que ficam aquém da importância exigida pelo bem que se quer proteger, seja pela aplicação de institutos que beneficiam indevidamente o agente etc.⁷⁹

Conclui-se que uma previsão de penas inferiores ao necessário também é uma desproporção, assim como a concessão de benesses incongruentes. Em razão de tantas violações aos princípios e de uma proteção legal insuficiente, muitas vezes, os sonegadores acabam tendo uma certeza da impunidade e por isso praticam e incitam sua conduta. Em virtude disto, a sonegação é um crime banalizado e a legislação reforça a ideia da não punição, ao menos na esfera penal.

Os princípios constitucionais servem como forma de assegurar a eficácia dos direitos fundamentais em respeito à dignidade da pessoa humana. Diante de todo o exposto, apura-se que o tratamento legal conferido à sonegação desobedece diretamente ao preceito fundamental da proporcionalidade e indo mais além, a falta de proteção legal afronta pontualmente ao princípio basilar da dignidade da pessoa humana, como será analisado mais a frente.

⁷⁹ GRECO, Rogério. *Op. Cit.*, p. 156.

5 A CONCRETIZAÇÃO DA DIGNIDADE DA PESSOA HUMANA ATRAVÉS DO USO DE TRIBUTOS E SEU ÓBICE ANTE A EVASÃO FISCAL

5.1. A dignidade da pessoa humana

A dignidade da pessoa humana é um dos princípios fundamentais da República Federativa do Brasil e norteia toda a base do ordenamento jurídico pátrio. A garantia é prevista no artigo 1º, III da Constituição Federal e assevera a ideia de que todo indivíduo deve usufruir de direitos mínimos para que seja capaz de ter uma vida digna⁸⁰.

A doutrina majoritária considera a dignidade da pessoa humana como o mais importante dos princípios constitucionais que são expressos na Carta Magna uma vez que todas as normas legais devem acatar a concepção trazida por este preceito fundamental, assim como os demais princípios são adstritos à sua observância. Além disso, é o fundamento que origina os direitos fundamentais e preceitua que haja a garantia de que os mesmos sejam aplicados e resguardados.

A dignidade da pessoa humana é um conceito bastante impreciso e de intrincado esclarecimento, entretanto Sarlet se aproxima da noção sobrevinda do princípio ao estipular que:

A dignidade da pessoa humana é a qualidade intrínseca e distintiva reconhecida em cada ser humano que o faz merecedor do mesmo respeito e consideração por parte do Estado e da comunidade, implicando, neste sentido, um complexo de direitos e deveres fundamentais que assegurem a pessoa tanto contra todo e qualquer ato de cunho degradante e desumano, como venham a lhe garantir as condições existenciais mínimas para uma vida saudável, além de propiciar e promover sua participação ativa e corresponsável nos destinos da própria existência e da vida em comunhão com os demais seres humanos.⁸¹

Depreende-se do conceito que a dignidade da pessoa humana é inseparável da qualidade do ser humano, logo não se trata de uma ideia criada pelo Estado. O Estado apenas reconhece a essência do princípio e orienta todo

⁸⁰ BRASIL, 1988. *Op. Cit.*, acesso em: 4 out. 2018

⁸¹ SARLET, Ingo Wolfgang. Comentário ao artigo 1º, III. In: CANOTILHO, J. J. Gomes; MENDES, Gilmar F.; SARLET, Ingo W.; STRECK, Lenio L. (Coords.). **Comentários à Constituição do Brasil**. São Paulo: Saraiva/Almedina, 2013. p. 126.

seu exercício ao redor desta concepção, por isso a percepção de que a dignidade é o mandamento supremo de uma sociedade.

O preceito traz a ideia de que o Estado deve agir em prol da pessoa humana e não o contrário. Em razão disto, qualquer atuação do Estado deve ser vinculada a noção trazida pelo princípio, na esfera de qualquer dos poderes estatais.

Remetendo a dignidade da pessoa humana sob a ótica da atividade legislativa, no momento da formulação da norma, impõe-se ao legislador à observância da regra podendo ser através do amparo aos direitos fundamentais, criação de políticas de integração e implementação destes ou até mesmo gerando condutas criminosas que tenham potencial ofensivo suficiente para lesar a vida digna do indivíduo⁸².

É da dignidade da pessoa humana que derivam os direitos fundamentais previstos do artigo 5º ao 17 na Carta Magna, assim como princípios já mencionados no presente trabalho, tais como igualdade e proporcionalidade. A dignidade de um indivíduo não pode advir em detrimento da de outro, pois, por exemplo, há um abuso ao princípio da igualdade, como já visto, quando se instituem benefícios aos sonegadores e não se estendem aos demais criminosos. Por conseguinte, ao se desobedecer a um princípio constitucional resta uma afronta direta à dignidade da pessoa humana posto que os princípios do ordenamento são corolários desta concepção basilar e os mesmos são criados com o desígnio de salvaguardar a este preceito jurídico soberano.

A ideia da dignidade da pessoa humana não se restringe a idealização do direito à vida uma vez que extrapola essa garantia, tendo em vista que não é o bastante ter uma vida, mas o indivíduo deve ser possuidor de uma vida digna.

O conceito de vida digna vai desde a promessa de gozar de seus direitos fundamentais à utilização do mínimo existencial imprescindível para uma vida ideal. A dignidade não tem correlação com uma fortuna vinculada ao *status* social do indivíduo, porém se associa com uma prestação positiva do Estado como uma forma de proteção à defesa da dignidade, visto que este apresenta o papel de concretizar, acatar e resguardar o princípio basilar.

⁸² NOVELINO, Marcelo, *Op. Cit.*, p. 360.

5.2. Reserva do possível e a escassez de efetivação aos direitos fundamentais

A teoria da reserva do possível nasceu em 1973 no Tribunal Constitucional Federal da Alemanha, juntamente ligada à definição do mínimo existencial⁸³. O ensinamento reporta a uma concepção correlata ao embate entre a aptidão orçamentária do Estado e as prestações positivas efetuadas pelo mesmo, mais especificamente na concretização dos direitos fundamentais sociais. De outra forma, a realização de um direito é condicionada a disposição financeira prevista pelo Estado.

Os direitos sociais são previstos no artigo 6º da Constituição Federal e abarcam aqueles de 2ª geração, isto é, que se fundamentam na ideia de igualdade⁸⁴. São liberdades positivas que para sua efetivação carecem de uma atuação ativa do Estado para que se tornem direitos subjetivos do indivíduo, ou seja, diferente dos direitos individuais e coletivos, os direitos sociais não têm aplicabilidade imediata, pois precisam de ações estatais. São direitos fundamentais que se relacionam com a dignidade da pessoa humana e o mínimo existencial, tais como saúde, educação, segurança, moradia, entre outros.

O mínimo existencial ou vital é atrelado aos direitos sociais e serve como forma de limitação à reserva do possível. O mínimo existencial é corolário da dignidade da pessoa humana e diz respeito a uma condição mínima que uma pessoa deve ter para obter uma vida digna. É um preceito inafastável do Estado uma vez que esse não pode negar seu oferecimento para alguém, logo é uma obrigação institucional do Estado provê-lo.

Nos dias atuais, reiteradamente, o Estado alega uma falta de recursos para negar à concretização de um direito social. Calha que a teoria da reserva do possível não pode ser óbice para a total implementação dos direitos sociais vez que esbarra na concepção do mínimo vital. Sendo assim, percebe-se outra

⁸³ MATSUDA, Juliana Tiemi Maruyama; PEREIRA, Helida Maria; SOUZA, Luciana Camila De. O mínimo existencial como limite à aplicação da reserva do possível aos direitos fundamentais sociais. **Revista Virtual da AGU**, Brasília, n. 116, set. 2011. Disponível em: <<http://www.agu.gov.br/page/download/index/id/7306306>>. Acesso em: 07 out. 2018.

⁸⁴ BRASIL, 1988. *Op. Cit.*, acesso em: 29 set. 2018

funcionalidade do mínimo vital, qual seja limitar a discricionariedade do Estado em conceder direitos fundamentais ao indivíduo.

A atuação do Estado deve ser voltada de acordo com os fins estabelecidos na Constituição Federal. Nota-se que a Constituição traz previsão de distribuição de receitas para determinadas áreas, como saúde (art. 198, §2º) e educação (art. 212)⁸⁵. O constituinte ao estabelecer essa regra trouxe consideração legal e a vinculação de ação da Administração Pública à observância do mínimo existencial. Uma vez que a norma suprema prevê o respeito ao preceito, não cabe ao Estado declarar insuficiência de recursos para qualquer situação como forma de mitigar seus objetivos institucionais, notoriamente, a perseguição ao bem estar comum.

Se cada vez que o Estado arguisse indisponibilidade econômica houvesse acatamento da teoria da reserva do possível, haveria uma clara aniquilação dos direitos fundamentais. O questionamento originado é como o Estado não possui recurso para a saúde, mas tem para o superfaturamento de obras públicas?

Se o Estado alega não ter quantia suficiente para materializar um direito deve observar suas prioridades e ponderar a importância de determinadas despesas sob outras. Por exemplo, se uma pessoa pleiteia melhores condições de saúde, o Estado não pode sobrepor a manutenção de um auxílio a um político sobre esse direito fundamental sob pena de violar a dignidade da pessoa humana. Percebe-se que de fato deve ser utilizada uma técnica de ponderação, pois ao se deparar com uma área imensamente significativa como a saúde, a Administração deve sopesar a situação e realocar os recursos financeiros de áreas menos prioritárias para disciplinas essenciais⁸⁶.

Nota-se que há uma má aplicação de recursos, como já se sabe devido aos numerosos escândalos econômicos fora os desvios de arrecadação. Em razão disto, deve ser reexaminado o modo que as receitas devem ser aproveitadas na consecução do bem comum coletivo, primordialmente havendo um maior respeito ao que dita a Constituição Federal.

⁸⁵ BRASIL, 1988. *Op. Cit.*, acesso em: 29 set. 2018

⁸⁶ SOARES, Ricardo Maurício Freire. **O princípio constitucional da dignidade humana: em busca do direito justo**. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 157

A escassez de recursos financeiros é um revés contemporâneo da sociedade. É uma barreira relativa para a consecução do interesse público e a fraude fiscal contribui para a progressão do problema. A sonegação não é o único estorvo que acarreta na insuficiência de quantias, porém é o foco do presente trabalho. Os reflexos da sonegação são imensuráveis para a coletividade e a não arrecadação do tributo devido é inicialmente uma delas. Ao não ser coletada a receita prevista, não haverá a manutenção dos cofres públicos. Quando não há o sustento do dinheiro público, para concretizar a ação estatal deve ser utilizada a receita que já estava resguardada no cofre. Advém que, não ocorrendo a conservação, em algum momento a quantia coletada irá acabar e a partir disso o Estado, de fato, poderá alegar a carência de recursos e tentar pleitear a reserva do possível sobre o mínimo existencial.

Capta-se aqui o dano colossal que uma legislação falha pode carrear nos direitos fundamentais. Quando não há efetiva repreensão do crime contra a ordem tributária ocorre um abalo nos cofres públicos e, por conseguinte uma falta de recurso para solidificar as políticas públicas. Tendo em vista isto, constata-se mais um grande motivo para que seja repensada a legislação que dispõe sobre a sonegação fiscal e a concessão de seus benefícios desproporcionais e desiguais.

O que se pretende invocar é que a reserva do possível só pode ser usada se observada à realidade social e houver uma comprovação da indisponibilidade fática de recursos. Ademais, deve ser utilizada com razoabilidade para observar se o dinheiro público está sendo aplicado em outras áreas em detrimento de direitos fundamentais. Logo, em regra, a reserva do possível não pode ser uma restrição à efetivação dos direitos fundamentais, sob pena de afronta à dignidade da pessoa humana.

Em suma, o Ministro do Supremo Tribunal Federal, Celso de Mello ilustra de forma irretocável o fato da reserva do possível não ser oponível à concretização do mínimo existencial e a dignidade da pessoa humana.

[...] A cláusula da reserva do possível - que não pode ser invocada, pelo Poder Público, com o propósito de fraudar, de frustrar e de inviabilizar a implementação de políticas públicas definidas na própria Constituição - encontra insuperável limitação na garantia constitucional do mínimo existencial, que representa, no contexto de

nosso ordenamento positivo, emanção direta do postulado da essencial dignidade da pessoa humana.⁸⁷

Por fim, deve ser revisado o modo de aplicação de recursos do Estado, pois enquanto a sociedade clama pela necessidade de seus direitos fundamentais, a Administração alega a reserva do possível cada vez mais.

5.3. A supremacia do interesse público sobre o privado

A supremacia do interesse público sobre o privado é um princípio implícito na Constituição Federal que vincula toda a atuação da Administração Pública, trata-se de um dos preceitos basilares do direito administrativo juntamente com a indisponibilidade do interesse público⁸⁸. Apesar de ser um dos principais, não há superioridade perante os demais princípios vez que todos são equiparados entre si.

De acordo com a concepção, havendo conflito de interesses, a vontade da coletividade deve prevalecer sobre a dos particulares, resguardando-se os direitos fundamentais de cada um. Ademais, via de regra, o interesse coletivo também prevalece ao estatal. Consoante à doutrina de Celso Antônio a supremacia do interesse público, é um “princípio geral de Direito inerente a qualquer sociedade” e “é um pressuposto lógico do convívio social.”⁸⁹.

Assim como qualquer princípio, o seu uso não é absoluto e deve analisar o caso concreto a partir da proporcionalidade e razoabilidade para não haver o descumprimento de outros preceitos e transgressão aos direitos individuais e coletivos. Quando a Administração afronta aos princípios, implícitos ou explícitos, pode incorrer em desvio de poder haja vista que se distancia da sua finalidade precípua que é resguardar e promover o bem estar comum da coletividade.

A violação de princípios acarreta em penalidades aplicadas na esfera administrativa, como por exemplo, aplicação da lei nº 8.429/92 (improbidade administrativa) e de acordo com o artigo 12, III desta norma, o agente pode

⁸⁷ STF – ARE 639337 AgR, Relator: Ministro CELSO DE MELLO, Data de Julgamento: 23/08/2011, SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 14/09/2011. Disponível em: <<https://bit.ly/1PycATV>>. Acesso em: 06 out. 2018.

⁸⁸ MEIRELLES, Hely Lopes, *Op. Cit.*, p. 103.

⁸⁹ MELLO, Celso Antônio Bandeira De. **Curso de direito administrativo**. 24 ed. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 93

perder sua função pública e ter direitos políticos suspensos de 3 a 5 anos, assim como outras penas⁹⁰. Além disso, a penalidade aplicada na via administrativa não impede a sanção civil e penal. A partir da previsão das penalidades, constata-se a importância da repreensão ao se violar um princípio tendo em vista que basta observar a proporcionalidade da sanção e notar que não se trata de uma afronta qualquer, pois a atuação estatal não tem autonomia de vontade uma vez que de acordo com o princípio da legalidade, sua atividade está adstrita à observância das leis e princípios.

A supremacia diz respeito à concessão de atribuição de prerrogativas à Administração, pois é daqui que se origina o poder-dever dessa. O poder-dever imputa que a Administração tem poderes concedidos, exclusivamente, para que atinja o dever da consecução do bem comum, logo há uma relação intrínseca entre poder e dever⁹¹. Por exemplo, o poder de polícia atribuído à Administração consente que a mesma interdite estabelecimentos que não preencham as normas da vigilância sanitária, o alicerce da interdição se dá com base numa proteção ao direito à saúde da coletividade porque havendo ofensa as normas básicas de higiene incide uma interferência direta na saúde.

A supremacia do interesse público além de reger a execução da atividade administrativa também atrela a sua observância no momento da elaboração de normas⁹². O legislador ao criar uma lei deve acatamento ao preceito e não pode sobrepor a vontade de determinadas classes em detrimento do bem comum, não é o interesse estatal e muito menos o particular que prevalece, mas o coletivo.

O interesse público é dividido em primário e secundário. O primário tem ligação com a satisfação das atribuições estatais elencadas pela Carta Magna, é a própria busca pelo bem comum que interessa a toda sociedade. O secundário se relaciona com o interesse estatal e serve como meio de atingir o primário. É no segundo que se encontra a arrecadação de tributos dado que servem como modo de concretização das políticas públicas e conseqüentemente da disponibilidade de direitos fundamentais. Ademais, o

⁹⁰ BRASIL. **Lei nº 8.429/92**. Dispõe sobre as sanções aplicáveis aos agentes públicos nos casos de enriquecimento ilícito [...] **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**. Rio de Janeiro, RJ: 2 de jun. 1992. Disponível em: <<https://bit.ly/2CfB1U9>>. Acesso em: 3 out. 2018.

⁹¹ MELLO, Celso Antônio Bandeira De, *Op. Cit.*, p. 94.

⁹² PIETRO, Maria Silvia Zanella Di, *Op. Cit.*, p. 96.

interesse público primário é que norteia a aplicação do princípio, o interesse estatal e de particulares não pode se justapor à coletividade.

As legislações esparsas que tratam dos crimes contra a ordem tributária violam a supremacia do interesse público dado que cria um tratamento tão tolerante diante dos sonegadores. Exaustivamente, já fora diversas vezes afirmado, que a sonegação é um crime de extremo potencial ofensivo e sua repreensão é aquém ao esperado, pois não há uma proporcionalidade entre conduta e punição, pelo contrário as normas a tratam como um delito irrelevante. A evasão é um delito metaindividual que extrapola a esfera particular do indivíduo e adentra em um dano coletivo. Em virtude disto, a observância à supremacia do interesse público deveria ser mais bem apurada inclusive porque a evasão viola tanto o interesse coletivo (primário) como o estatal (secundário), porquanto o Estado não arrecada seus tributos previstos para a realização de direitos fundamentais de prestações positivas.

A sonegação somente será um crime melhor compreendido a partir do momento em que surgirem os questionamentos por parte da população do porquê de tantas violações a princípios e condescendência com os sonegadores, assim como uma maior solidariedade tributária. É preciso que sejam questionadas as verdadeiras preocupações por trás das regalias concedidas, pois nada tem a ver com o interesse da coletividade, mas sim com mera politicagem legislativa.

É visível uma deturpação de ideais que se camuflam através da alegação de que a sonegação é efetuada porque o Estado é um fracasso. De fato, o Estado possui suas distorções, contudo não há como perseguir sua finalidade precípua com tamanho desvio de recursos, inclusive em razão da evasão. Novamente, a sonegação não anula o erro da má aplicação de fundos financeiros, entretanto também pode ser inferido o contrário que a má gestão não justifica a fraude fiscal.

5.4. As políticas públicas

O artigo 6º da Lei Maior se localiza dentro dos direitos fundamentais, todavia apenas elenca os direitos sociais básicos e não informa como os mesmos são viabilizados para seus titulares. Destarte, há um entendimento

majoritário que assimila que alguns direitos sociais demandam uma implementação legal para que possam estar disponíveis à coletividade, nesse viés nascem às políticas públicas.

As políticas públicas são instrumentos utilizados pelo Estado que surgiram com o intento de consolidar as prestações positivas conexas aos direitos fundamentais, destacadamente, os sociais. Em outros termos, são ações planejadas pelo Estado conduzidas para as prerrogativas inerentes ao indivíduo que são propostas a garantir dignidade da pessoa humana.

As políticas públicas traçam nortes a serem adotados por todo o Poder Público, logo são deveres impostos ao Estado que vinculam a atuação do mesmo para se perfazer determinada finalidade.

As políticas públicas assim como a reserva do possível, também encontram óbice no mínimo existencial. Sendo assim, o Poder Público deve garantir a existência de políticas básicas para prover o mínimo vital para cada indivíduo, sob pena de lesão ao fundamento da dignidade da pessoa humana.

Sabe-se que os direitos sociais necessitam de uma prestação positiva por parte do Estado para que possam fazer parte do direito subjetivo da esfera individual do cidadão. A atuação estatal serve meramente como forma de cumprimento do seu papel originário, qual seja a proteção do interesse público primário.

Conforme explana Di Pietro: “Políticas públicas são metas e instrumentos de ação que o Poder Público define para a consecução de interesses públicos que lhe incumbe proteger”⁹³. Absorve-se da conceituação que as políticas públicas estão intimamente acopladas ao princípio da supremacia do interesse público, pois são tais ações que serão utilizadas como artifício de alcance do interesse público secundário para que se alcance o primário. Desta maneira, as políticas públicas são estratégias usadas para concretização do princípio supracitado.

Por ser um mecanismo empregado pelo Poder Público para a realização de direitos fundamentais, as políticas públicas têm custos que devem ser supridos pelos recursos financeiros que servem para custear a atividade estatal voltada em prol do bem comum coletivo.

⁹³ PIETRO, Maria Silvia Zanella Di, *Op. Cit.*, p. 928.

Por servirem para o atingimento dos direitos da sociedade, os custos suportados pelas políticas públicas dependem de quantias monetárias que devem ser sustentadas por toda a coletividade⁹⁴. Os valores que lastreiam o objetivo institucional do Estado e concretizam as políticas públicas são os tributos.

5.5. O pagamento de tributos como dever fundamental e a pertinência com as políticas públicas

É discernimento comum que os tributos são, atualmente, o alicerce de toda a máquina pública uma vez que se consagram como a maior fonte de arrecadação estatal. Perante o descomedido prestígio dos tributos no ordenamento pátrio, deparamo-nos em face do Estado Fiscal, pois há um financiamento majoritário através da tributação.

A tributação foi um modo encontrado pelo Poder Público de obter recursos econômicos necessários para o perfazimento das políticas públicas planejadas que cultivam os direitos fundamentais dos indivíduos.

Durante os 30 anos de vigência da Constituição Federal, há uma nítida priorização aos direitos fundamentais e devido a tal enfoque, o dever de pagar tributos não se encontra expresso na Lei Maior. Não obstante, sua exigência pode ser aduzida da proteção atribuída ao Sistema Tributário Nacional (arts. 145 a 161) que tem como alicerce os tributos⁹⁵. Além disso, estamos diante do Estado Fiscal.

Da mesma maneira que qualquer relação jurídica, o elo Contribuinte-Erário possui duas faces, isto é, detêm direitos e deveres fundamentais. Para a efetivação de direitos é preciso que haja recurso público apto e é nesse contexto que se expõem os deveres fundamentais do contribuinte. O dever de pagar tributos é um dos modos de realização das políticas públicas, pois como já aludido, trata-se do principal meio de arrecadação estatal e forma de manutenção dos cofres públicos.

⁹⁴ CREDDO, Raquel De Naday Di. O pagamento de tributos e a justiça fiscal. **Revista jurídica da Procuradoria Geral do Estado do Paraná**, Curitiba, v. 3, p. 189-210, jan. 2012. Disponível em: <<https://bit.ly/2CKofy0>>. Acesso em: 06 jun. 2018.

⁹⁵ NETO, Manoel Cavalcante de Lima. **Direitos fundamentais dos contribuintes**. Recife: Nossa Livraria, 2005. p. 30

O dever de contribuir é corolário da ocorrência do fato gerador e consequente nascimento da obrigação tributária. Por essa razão, o Estado tem o poder de exigir o pagamento dos tributos, inclusive prevalecendo-se da coação quando o contribuinte se recusa a quitar sua dívida. O poder atribuído é uma prerrogativa atrelada ao êxito do recolhimento das receitas e a devida redistribuição de recursos para as políticas públicas. Detecta-se que a tributação não é apenas meio de cobrança, entretanto uma forma de investimento na persecução do fim social qual seja, o interesse público. Em outras palavras, a tributação não é apenas um instrumento estatal, mas também da sociedade.

A imposição do pagamento de tributos é um dever fundamental do contribuinte, inclusive como mecanismo de segurança aos seus direitos. Não se almeja aduzir que o contribuinte inadimplente não terá direitos porque a negação das garantias individuais viola a dignidade da pessoa humana. Apenas se menciona que a desobediência do dever fundamental de tributação acarreta numa não efetivação concreta dos direitos fundamentais da coletividade.

A tributação é um elemento indissociável da ideia do Estado Fiscal dado que “um Estado sem recurso não consegue garantir direito algum⁹⁶”, ou melhor, “não há direito sem Estado, nem Estado sem tributo⁹⁷”. Percebe-se a tamanha pertinência entre a tributação, políticas públicas e os direitos fundamentais. Sem tributação não existem recursos necessários para o fomento das políticas públicas e, por conseguinte não tem como se falar na prestação positiva do Estado para se exercer os direitos fundamentais, mais especificamente, os sociais que necessitam de atuação estatal.

Mais um detalhe sobre a importância do dever de pagamento de tributos diz respeito ao óbice encontrado para a teoria da reserva do possível. Se os tributos devidos fossem pagos de forma correta, haveria uma manutenção dos cofres públicos e o Estado não poderia alegar exaustivamente, a reserva do possível.

⁹⁶ SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Manual de direito tributário**. 10 ed. São Paulo: Atlas, 2018. p. 23

⁹⁷ PAULSEN, Leandro. *Op. Cit.*, p. 18.

O pagamento dos tributos deve calhar e o Estado também deve observar sua conduta de redistribuição de recursos, havendo uma maior repreensão aos casos de inadimplência fraudulenta e desvios. Deve haver uma melhor cooperação estatal na gestão das receitas para que o contribuinte tenha fé na Administração Fazendária e pare de procurar ensejos para inadimplir sua obrigação, ou pior, fraudar.

Verifica-se uma importância notória na tributação e mais ainda no dever necessário de contribuir com as despesas públicas causadas pela efetivação de direitos que serão usados pelo próprio contribuinte. Logo, o tributo é um custo arcado pelo indivíduo que é tão necessário como aquele resguardado para alimentação ou saúde⁹⁸.

Diante da conexão inseparável da tributação, políticas públicas e direitos fundamentais não é preciso deter muita sagacidade para perceber o tamanho do estrago causado na sociedade pela disseminação da sonegação fiscal, como será analisado a seguir.

5.6. O elo entre evasão fiscal e a carência de políticas públicas

Perante tudo que foi exposto, desde a limitação a reserva do possível até a escassez de efetivação das políticas públicas e o dever de pagar tributos, chega-se afinal a uma melhor compreensão da relação intrínseca entre a evasão fiscal e o não cumprimento das ações delineadas pelo Poder Público para a consecução do interesse público.

A sonegação fiscal é um elemento estranho à relação tributo-políticas públicas-direitos fundamentais porquanto quebra o vínculo existente entre tais componentes. O crime é uma circunstância alheia à vontade do Estado em arrecadar os tributos para desempenhar sua função institucional.

Há um contrassenso no posicionamento do Estado tendo em vista que, simultaneamente, precisa do recolhimento de tributos e tem uma legislação extremamente falha que tolera as condutas previstas nos crimes contra a ordem tributária. Ora, se existe a previsão do planejamento tributário lícito

⁹⁸ CARDOSO, Alenilton Da Silva. A função social do tributo na perspectiva da solidariedade. **Revista Direito Mackenzie**, São Paulo, v. 5, n. 2, p. 10-20, 2011. Disponível em: <<http://editorarevistas.mackenzie.br/index.php/rmd/article/viewFile/5071/3866>>. Acesso em: 08 out. 2018.

(elisão), o contribuinte caso não queira pagar tributo deve se planejar de forma legítima e fundada no ordenamento jurídico para que evite a incidência do fato gerador. De outro modo, não resta motivo para se sonegar ou utilizar de tanta regalia legislativa quando já possui uma solução legal para aquele que pretende escapar do Fisco.

Mais uma incoerência atinada na postura estatal diz respeito ao fato deste ser essencialmente fiscal, logo deveria haver uma maior repreensão da evasão uma vez que o Estado necessita dos tributos para operar adequadamente. O desempenho do Estado com base nos tributos não se restringe apenas na concretização de direitos fundamentais, mas também serve, por exemplo, como fomento à investigação de crimes. Uma investigação demanda custos e sem recolhimento não há quantia para serem executadas as funções básicas de uma nação. Ainda não é notório o quanto a deficiência de arrecadação lesa o aparelhamento estatal?

O prejuízo originado pela sonegação e conseqüente ausência de arrecadação é melhor elucidado através de dados estatísticos obtidos pelo Sonegômetro conforme se observa na tabela abaixo.

Tabela – Reflexos da evasão no âmbito federal	
Investimentos	Quantidade
Criação de posto de saúde	16.416.781
Construção de asfalto ecológico	4.568.149 km
Construção de sala de aula equipada	34.261.109
Pagamento de salário mínimo	697.350.345
Construção de posto policial	9.850.080
Compra de ambulância equipada	5.873.343

Tabela preparada pela autora do TCC inspirada nos dados do Sonegômetro (SINPROFAZ)⁹⁹.

Nota: os reflexos são com base na quantia sonegada até 15/10/18: R\$ 472.805.830.087,16

É alarmante o transtorno que a sonegação acarreta perante a máquina pública. A tabela acima evidencia a quantia de investimentos que poderiam ter sido feitos com os valores sonegados. Constata-se que não são pequenas quantidades de melhorias que seriam feitas com o montante, mas grandes investimentos poderiam ocorrer com o devido recolhimento e a redistribuição dos recursos evadidos.

⁹⁹ SINPROFAZ. **Sonegômetro**. Disponível em: <<http://www.quantocustaobrasil.com.br/#>>. Acesso em: 15 out. 2018

O sonegador não pode alegar uma deficiência das políticas públicas uma vez que o mesmo não cumpre sua responsabilidade social ao trazer um desmesurado dispêndio na sociedade, inclusive pelo sucateamento dos serviços públicos causados pela sua conduta. Se o Estado não tem fundo monetário, não pode cobrir seus custos. Salienta-se que, diversas vezes, fora asseverado que o Estado precisa de dinheiro público para custear suas atividades.

Outra informação que corrobora o avanço da sonegação é a quantidade de inquéritos instaurados pelo DEOTAP (Departamento de crimes contra a Ordem Tributária e Administração Pública) para apurar os crimes fiscais no âmbito estadual. No ano de 2017 foram instalados 8 inquéritos, enquanto em 2018 foram 10 instaurados¹⁰⁰. Nota-se que o número cresceu, obviamente, supõe-se que os inquéritos ainda não tem a mesma proporção da dimensão dos crimes consumados e nem do valor.

Sobrevém que por ser um delito de complexa constatação, a fraude fiscal muitas vezes não é descoberta ou quando encontrada o sonegador se utiliza das regalias legislativas concedidas ao próprio. Com o uso dos benefícios, o delinquente, em parte, admite sua conduta, mas se vale de suas prerrogativas para escapar de uma maior reprimenda na esfera penal. O parcelamento suspende a pretensão punitiva e impede a ação penal, assim como a instauração do inquérito. Por sua vez, o pagamento integral do tributo extingue a punibilidade e nem se vislumbra possibilidade de processo criminal, muito menos de inquérito.

Mais um elemento extraído do Sonegômetro, traz a propagação da sonegação perante a sociedade. O dado já foi demonstrado no presente trabalho, porém é devido a sua importância é que se vê a necessidade de elucidar, novamente, os mesmos, agora em forma de gráfico.

¹⁰⁰ Entrevista concedida por VITOLLO, Nadia Flausino. Entrevista I. [out. 2018] Entrevistador: Juliana Miranda Conceição Lima. Aracaju, 2018. A entrevista na íntegra encontra-se no Apêndice deste trabalho.

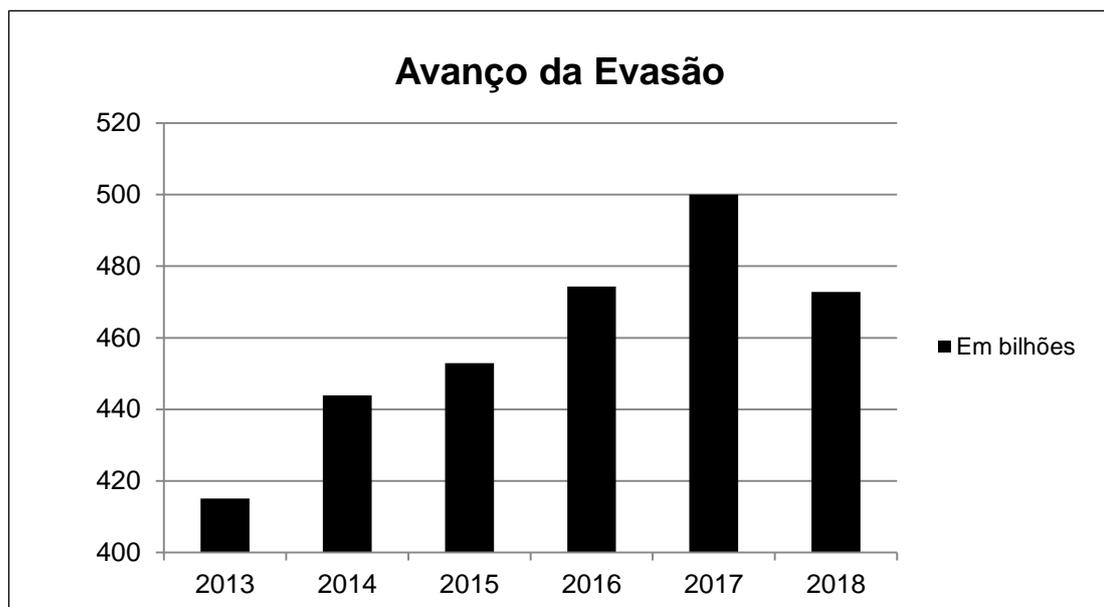


Gráfico elaborado pela autora do TCC com base nos dados do Sonegômetro (SINPROFAZ)¹⁰¹.

Depreende-se do gráfico acima que durante o decorrer dos anos, a sonegação alavanca cada vez mais. No ano de 2013 e 2014 foram sonegados, respectivamente, R\$ 415,1 e R\$ 443,9 bilhões enquanto que em 2018 no mês de outubro já se ultrapassa ambas as quantias chegando até o presente momento (29/10) a R\$ 472 bilhões. Ademais, em 2017 a sonegação atingiu a marca de R\$ 500 bilhões até o mês de novembro, no ritmo que atualmente o sonegômetro se encontra não é mera utopia imaginar que antes de novembro se atinja ou ultrapasse tal feito.

O aumento da sonegação, parcialmente, dá-se devido ao caos econômico que assombra a todo país durante um amplo lapso temporal. A evasão fiscal é um crime que detém baixa reprovção social, muitas vezes, a sociedade não visualiza o perigo comunitário causado por um sonegador¹⁰². Além disso, gradativamente, existe uma indagação coletiva se o Estado é competente suficiente para cobrar tributos dado que não se vislumbra uma boa gestão e redistribuição de recursos auferidos. No entanto, novamente, frisa-se que o erro estatal não justifica nem legitima o erro do sonegador.

¹⁰¹ SINPROFAZ, *Op. Cit.*, acesso em: 09 out. 2018

¹⁰² BRAGA, Matheus Andrade. O aumento da prática do crime de sonegação fiscal no país e o Direito Penal como instrumento de coação do Estado. **Revista Migalhas**, [S.L], fev. 2018. Disponível em: <<https://bit.ly/2IZ74Ja>>. Acesso em: 11 out. 2018.

O que se pretende enfatizar é que a principal vítima do crime contra a ordem tributária não é o Estado, mas a sociedade que é, crucialmente, o bem jurídico tutelado. Sendo assim, a esperteza de um sonegador acaba voltando-se contra si mesmo haja vista que, comumente, depara-se com estradas mal acabadas e carência de infraestrutura em obras públicas, entre outros. Nem se comenta sobre os serviços públicos de saúde e educação haja vista que um sonegador de colarinho branco não está se importando com isso, pois tem acesso as melhores redes educacionais e de saúde.

É notável que a sonegação, principalmente de grande vulto, também influencia o desenvolvimento da desigualdade social, seja pelas regalias legislativas ou pela ânsia do criminoso em escapar do Fisco e reter o dinheiro público consigo mesmo. O sujeito ativo não entende, ou melhor, não se incomoda em fugir de sua obrigação e lesionar áreas prioritárias necessárias ao atingimento da dignidade da pessoa humana. Para ele, a sonegação é meramente legítima defesa contra uma arbitrariedade fiscal exercida pelo Estado.

Por vezes, os criminosos do colarinho branco que, como sabido, possuem um elevado *status* social e econômico estão atrelados a uma proteção legislativa, por mera política ou conveniência. O Estado frequentemente afasta a punição de um grande empresário por receio de que o mesmo deixe de investir em determinado setor financeiro. A política legislativa funciona como uma moeda de troca e nesse intermédio se encontra a coletividade que não detém poder econômico e é essa parcela da sociedade que sofre com os reflexos do crime contra a ordem tributária.

Não se objetiva aduzir que a sonegação somente incide com os grandes empresários, apenas que são eles que detêm mais artifícios necessários para escapar do Fisco. Um contribuinte menor também está sujeito a cometer a evasão, todavia as ações reflexas de sua conduta não causam o prejuízo imensurável que um sonegador de grande vulto acarreta. Além disso, muitas vezes, aquele que detém menos teme mais por uma punição ou desconhece as prerrogativas, e acaba pagando os valores devidos mesmo que apenas por receio do ajuizamento de ação penal.

Não é difícil vislumbrar a sonegação no cotidiano social, basta lembrar-se do comerciante que revende seus produtos sem a nota fiscal obrigatória. A conduta é uma modalidade de evasão e tão rotineira quanto à compra do produto com a emissão da nota, inclusive às vezes até mais presente. A importância da nota fiscal será melhor analisada no tópico seguinte.

É por ser um crime tão rotineiro que se infere que a sociedade não tem noção da periculosidade do agente sonegador. Ademais, há um pensamento social impregnado coadunando que inadimplir ou sonegar a obrigação tributária não gera punição uma vez que o Fisco não irá descobrir ou simplesmente não terá interesse em executar o devedor.

Em suma, a sonegação foi o caminho mais fácil encontrado para a escusa do dever social-tributário. Assim como existe a relação tributação-dignidade da pessoa humana também há o elo sonegação e política-legislativa como meio de permuta de favores. Além disso, é inaceitável a justificativa da sonegação de que se o Poder Público desvia dinheiro o contribuinte também poderia fazer o mesmo. Um erro não se combate com outro, mas com medidas eficazes, preventivas e repressivas como será observado a seguir.

5.6.1. Meios de combate à evasão fiscal

A essa altura já é notável que a sonegação ocasiona lesões imensuráveis à coletividade. As formas de combate à evasão servem como instrumentos preventivos ou repressivos de sua prática e ainda que não sejam totalmente eficazes têm o intuito de atenuar os danos acarretados pela conduta daquele que sonega tributo.

5.6.1.1. Atuação dos órgãos estatais

Recentemente, no Estado de Sergipe foi instituído o CIRA (Comitê Interinstitucional de Recuperação de Ativos) que designou a operação conjunta e coordenada dos órgãos públicos com escopo de reaver créditos fiscais e combater à criminalidade tributária e econômica¹⁰³.

O CIRA é um convênio interorgânico, firmado no dia 5 de junho de 2018 e é composto pelo Tribunal de Justiça de Sergipe (por meio das varas

¹⁰³ Para uma melhor compreensão do CIRA, recomenda-se a leitura do Anexo I do trabalho.

especiais relacionadas ao tema), Procuradoria-Geral do Estado (mediante o especial do contencioso fiscal), Secretaria do Estado da Fazenda, Secretaria de Estado de Segurança Pública (através do DEOTAP), Ministério Público Estadual (pelas promotorias de defesa da ordem tributária e econômica; e a de defesa do patrimônio público) e a Secretaria de Estado de Planejamento e Orçamento. O ajuste tem duração de 5 anos e será coordenado pela Força Tarefa de Combate à Sonegação Fiscal.

A interligação orgânica serve como artifício de facilitação e fomento a atuação e a comunicação entre os órgãos e aumenta a chance de condenação dos criminosos, assim como a recuperação dos tributos devidos ao Fisco. Advém que, o Ente Federado supracitado está atrasado na implementação do convênio em relação a outras Unidades Federativas. Enquanto que o CIRA foi estabelecido em 2018, a Bahia, por exemplo, já tinha previsão de algo semelhante desde 2007 conforme pode se observar no anexo II.

Uma diferença de 11 anos não é algo que passa despercebido e durante esse lapso temporal é plausível acreditar que a evasão lesou demasiadamente o progresso estadual uma vez que a atuação dos órgãos era mais complexa sem haver a devida interligação. Além disso, o atraso temporal também prejudica uma melhoria no sistema dos órgãos que só passarão a entender melhor os ajustes precisos com a prática de suas ações conjuntas.

Pontua-se também que o Ministério Público Estadual e o Federal firmaram um acordo de cooperação para se auxiliarem reciprocamente nas informações relacionadas aos procedimentos investigativos criminais da sonegação¹⁰⁴.

Aproveitando o liame da esfera estadual, salienta-se que nesse viés é encontrada a lei nº 8.458/18 que em seu artigo 1º, II, traz previsão expressa do combate à sonegação em todas as modalidades no âmbito do ICMS¹⁰⁵.

Em síntese, a criação de convênios interorgânicos é um progresso no combate à sonegação, contudo ainda não é suficiente para abolir o problema

¹⁰⁴ MINISTÉRIO PÚBLICO DO ESTADO DE SERGIPE. **MP de Sergipe e MPF firmam acordo para combater crimes de corrupção e lavagem de dinheiro**. Disponível em: <<http://www.mpse.mp.br/noticiaexibir.aspx?id=10412>>. Acesso em: 12 out. 2018.

¹⁰⁵ SERGIPE. **Lei nº 8.458 de 29 de agosto de 2018**. Dispõe sobre normas fiscais e procedimentais a serem observadas pelo Estado de Sergipe [...] **Diário Oficial do Estado de Sergipe**. Aracaju, SE, 29 ago. 2018. Disponível em: <<https://bit.ly/2CKIMnj>>. Acesso em: 09 out. 2018.

da sociedade. Para uma melhor ação dos órgãos estatais, deve haver uma intromissão do Poder Legislativo, que não participa dos convênios, na modificação das leis que regem os crimes contra a ordem tributária.

5.6.1.2. Legislação e projetos de lei

Quando se discorre sobre modificação legal, ordinariamente, o senso comum relaciona o assunto ao aumento da pena. Todavia, não se compactua com a ideia de que penas maiores seriam suficientes para acabar ou diminuir a progressão da fraude fiscal. De nada adiantaria uma maior severidade de penas se o sonegador pode pagar a qualquer momento seu tributo e ter sua punibilidade extinta. Assim sendo, não haveria sentido em uma punição mais ríspida coexistindo com prerrogativas indevidas que fariam a pena, de certo modo, ser ineficaz.

A transformação legal deve ser despertada pela dissociação da política legislativa, isto é, o interesse de grandes empresários deve parar de ser resguardado pelas normas em detrimento da sociedade. Para isso bastaria que houvesse o simples respeito aos princípios constitucionais, o que não ocorre. Uma possível solução de tratamento igualitário entre todos, seria a exclusão das regalias concedidas aos sonegadores. Ademais, as leis deveriam trazer uma maior eficácia ao processamento da evasão através de um maior incentivo a atuação conjunta dos órgãos, inclusive para trazer mais efetividade aos convênios já aludidos.

Existem algumas propostas de lei que tramitam nas Casas do Congresso Nacional que versam sobre modificações na lei nº 8.137/90. Não são grandes alterações e, até o presente momento, não foram aprovadas, porém já evidenciam um começo na tentativa de se repaginar a norma citada.

O projeto de lei do Senado Federal nº 98/2016 tem por um de seus objetivos suprimir o artigo 3º, II da lei nº 8.137/90¹⁰⁶. A justificativa dada é que não há razão pela qual um servidor fazendário tenha um tipo de corrupção especial. O projeto vislumbra possibilidade futuras haja vista que correm outros

¹⁰⁶ BRASIL. **Projeto de lei n. 98 de 2016 (do Senado Federal) PLS 98/2016**. Altera dispositivos do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal, para majorar as penas dos crimes contra a Administração Pública, suprime a regulação específica do crime de corrupção praticado no contexto tributário da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990 [...] Disponível em: <<https://bit.ly/2OqzhPh>>. Acesso em: 8 out. 2018.

projetos nas Casas que pretendem transformar a corrupção do Código Penal em um tipo de crime hediondo e se o servidor fiscal for abrangido por norma especial o seu delito não será abarcado pela regra. Outrossim, suprimir a corrupção no contexto tributário ocasionaria maior respeito aos princípios da igualdade e proporcionalidade. Apesar de ser uma mudança ínfima, em outro contexto jamais se cogitaria diminuir os privilégios fiscais concedidos a tais delinquentes.

Existe outro projeto de lei (nº 9.376 de 2017) que tramita perante o Congresso Nacional e tem por escopo acrescentar o parágrafo único do artigo 12 na lei 8.137/90¹⁰⁷. O aditamento anseia regular o que seria avaliado como “grave dano à coletividade” para fins de aplicação do aumento de pena. Seria um modo de findar com a insegurança jurídica conduzida pela discricionariedade atribuída aos juízes com relação à aplicação do artigo.

Não há concepção pacífica sobre o que seria grave dano, alguns entendem que se aplica a Portaria PGFN 320/2008 que trata de Grandes Devedores e estabelece o valor de R\$ 10 milhões. No entanto, percebe-se que a quantia instituída é exorbitante e causa notáveis prejuízos ao contexto social. Justapor o valor supracitado também pode ser reputado como mais uma regalia concedida ao sonegador.

Recentemente, o Tribunal da Cidadania proferiu o entendimento de que não se aplica a Portaria para fins de aplicabilidade do artigo aludido¹⁰⁸. Já o Supremo Tribunal Federal embasa a sua decisão ao expor que a Portaria 320/2008 apenas indica o que seriam grandes devedores e nada remete a ideia de grave dano relacionada ao crime contra a ordem tributária¹⁰⁹.

O Superior Tribunal de Justiça também respalda o parecer que o grave dano só seria aplicado a depender do valor do tributo sonegado, mas também não estabelece nenhuma quantia como parâmetro para fundamentar o

¹⁰⁷ BRASIL. **Projeto de lei n. 9.376 de 2017 (da Câmara dos Deputados)**. Acrescenta parágrafo único ao artigo 12 da Lei nº 8.137 de 27 de dezembro de 1990. Disponível em: <<https://bit.ly/2OmKSDH>>. Acesso em: 8 out. 2018.

¹⁰⁸ STJ – AgRg no REsp: 1640700 RS 2016/0313815-7, Relator: Ministro FELIX FISCHER, Data de Julgamento: 18/09/2018, T5 – QUINTA TURMA, Data de Publicação: DJe 21/09/2018. Disponível em: <<https://bit.ly/2AdA9Oq>> Acesso em: 15 out. 2018

¹⁰⁹ STF – HC 129.284 PE, Relator: Ministro RICARDO LEWANDOWSKI, Data de Julgamento: 17/10/2017, SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 18/10/2017. Disponível em: <<https://bit.ly/2RRnh7x>>. Acesso em 15 out. 2018

aumento da pena¹¹⁰. Acontece que, por não haver valor fixo ou critério, o magistrado não tem nenhuma direção de como proceder na aplicação do artigo e acaba possuindo ampla margem de discricionariedade.

Enfim, o projeto de lei estabelece que “grave dano” seria aquele cujo valor seja igual ou superior a R\$ 1 milhão¹¹¹. Ora, ainda é uma quantidade alta de tributos sonegados, todavia já seria mais razoável do que os 10 milhões ou deixar a critério da discricionariedade do juiz. É mais uma pequena solução legislativa proposta para regular a legislação que trata sobre o crime contra a ordem tributária.

5.6.1.3. Nota fiscal eletrônica

Outro meio de combate, trata-se da nota fiscal eletrônica (NF-e) que foi criada com o objetivo de simplificar a atividade do Fisco, admitindo o controle em tempo real das operações comerciais realizadas pelo contribuinte, ou seja, facilita a verificação de qualquer conduta incoerente com a legalidade¹¹². A NF-e é um dos artifícios que podem ser utilizados contra a sonegação fiscal, pois ao autorizar que haja o acompanhamento concomitante das transações do consumidor e vendedor fica mais difícil encontrar métodos ardilosos para escapar da obrigação tributária. É por isso que um dos benefícios previstos com a instituição da NF-e é justamente diminuir a sonegação e crescer a arrecadação.

A NF-e também serve para atenuar o tempo que se leva na conferência das notas fiscais comuns para fins de verificação da sonegação, assim como aumenta a facilidade na troca de informações entre os Fiscos e até mesmo entre estes e outros órgãos¹¹³. Dessarte, a nota fiscal eletrônica combate à evasão porque traz uma maior agilidade de processamento e maior controle do Fisco perante as atividades capazes de originar o fato gerador.

¹¹⁰ STJ - AgRg no REsp 1.169.589/ES 2009/0226938-3, Relator: Ministro MARCO AURÉLIO BELLIZZE, Data de Julgamento: 04/02/2014, T5 – QUINTA TURMA, Data de Publicação: DJe 10/02/2014. Disponível em: <<https://bit.ly/2Em3oCI>>. Acesso em: 13 out. 2018

¹¹¹ BRASIL, 2017, *Op. Cit.*, acesso em: 13 out. 2018.

¹¹² SANTO, Danilo De Carvalho. A nota fiscal eletrônica – NF-e como ferramenta contra a evasão fiscal. **Caderno Organização Sistêmica**, [S.L], v. 1, n. 1, 2012. Disponível em: <<https://www.uninter.com/revistaorganizacaoosistemica/index.php/cadernooorganizacaoosistemica/article/view/129/68>>. Acesso em: 13 out. 2018.

¹¹³ SEFAZ. **Portal da Nota Fiscal Eletrônica**. Disponível em: <<https://bit.ly/2Prg0K3>>. Acesso em: 13 out. 2018.

5.6.1.4. Conscientização social

Congregada aos demais mecanismos de reação à sonegação, encontra-se a conscientização social. De nada prosperará uma evolução legislativa ou uma maior performance dos órgãos públicos se a maior vítima do crime não compreender a tamanha perda que padece com a conduta.

Entende-se que aquele que almeja evadir-se do Fisco detém uma criatividade admirável para encontrar formas de fugas da obrigação e por tal razão os órgãos, habitualmente, encontram embaraços para constatar o crime de evasão porque devem estar em frequente alerta com as novas modalidades de escape que brotam.

Sobrevém que a população, sobretudo aquela que não concerne aos criminosos do colarinho branco, deve atinar-se que é uma aliada do Fisco e não sua inimiga. O tributo não é mais assimilado como medida arbitrária ou impositiva, mas sim um dever de todos para que haja um progresso nas políticas públicas e, por conseguinte uma redução de desigualdades e respeito ao princípio basilar da dignidade da pessoa humana.

A partir do momento que a população delata com mais constância os casos de sonegação, auxilia o exercício do Fisco para averiguar a ocorrência do delito, pois, usualmente, os sonegadores conseguem escapar da Administração Fazendária.

Hodiernamente, existem os portais da transparência nos quais o cidadão pode obter informações sobre como estão sendo aplicados os recursos públicos. É óbvio que quando se desvia o dinheiro este não será visto no instrumento, contudo a transparência propicia o acesso e a noção da população de seus direitos e traz um maior acompanhamento do aparelhamento estatal.

Outra forma da população ajudar na eliminação da sonegação é ponderar mais sobre as propostas políticas perpetradas nos pleitos eleitorais. Muito se fala em reforma tributária, mas o tópico da evasão, raramente, surge nos debates feitos. Uma maior fiscalização social dos eleitores e maior exigência da solução para a sonegação são pontos precisos para uma aproximação de uma atenuação do problema tão presente na sociedade.

Advém que, a fraude fiscal se tornou algo cultural, é de ciência geral que a mesma existe e ocorre, todavia pouco se fala no assunto, seja no contexto social, político ou até mesmo doutrinário.

O obstáculo que impede uma maior conscientização da população é a previsão falha de punição e a concessão de regalias indevidas, não há uma efetiva repreensão e conseqüentemente não resta temor ao praticar a conduta. E por não deter uma legislação coerente ou recriminação severa, não é incomum escutar algum indivíduo declarando que sonegar no Brasil “não dá em nada”, ou melhor, é meramente legítima defesa. E assim a cultura da sonegação vai se alastrando e penetrando os pilares sociais.

A grande questão da conscientização social é que a população precisa compreender que se um sonegador consegue escapar de sua obrigação, alguém terá que pagar a conta da evasão e, geralmente, sobra para o pequeno contribuinte, trazendo à tona a ideia do aumento da desigualdade social. Destarte, não há motivo para se acobertar ou tolerar a prática do delito.

Em suma, já sobrevieram alguns passos para uma maior verificação e reprovação da evasão fiscal. Sucede-se que, é através de uma ação conjunta entre os elementos trazidos (atuação interorgânica, reexame da legislação, NF-e e conscientização social) que a sonegação será extirpada de forma mais eficiente. Deve haver um equilíbrio e cooperação de exercício entre a sociedade e os órgãos estatais no combate à sonegação fiscal.

Com a diminuição e a devida redistribuição dos custos da sonegação pode haver uma esperança de que se aprimorem as políticas públicas e, portanto a consolidação dos direitos fundamentais e o respeito à dignidade da pessoa humana. Não obstante, até lá haverá um extenso caminho a se percorrer haja vista que enquanto for mais proveitoso sonegar do que pagar o tributo, a evasão irá se alastrar.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A disseminação da cultura da sonegação brasileira traz danos imensuráveis a toda sociedade. De um lado o crime se fazendo mais presente nos pilares sociais e do outro a atuação interorgânica dos órgãos públicos para conter o crescimento desenfreado da conduta. No entanto, a partir do momento que a maior vítima do delito, a sociedade, tolera o comportamento fica mais difícil para o Estado combater o avanço da evasão.

A sonegação somente pode ser perpetrada no aspecto doloso e não pode ser alegado o desconhecimento da legislação tributária como forma de escusa da sua responsabilidade. Além disso, não há justificativa plausível para o comportamento do sonegador ainda que alegue desvio de verbas públicas, aumento da corrupção ou ineficácia das políticas públicas. O erro do Poder Executivo não embasa a consecução da fraude fiscal.

O processamento da evasão fiscal precisa ser repensado a começar pelas leis que afrontam princípios fundamentais da República Federativa do Brasil, notadamente, a igualdade, proporcionalidade e supremacia do interesse público. Ademais, a sonegação viola o preceito supremo da dignidade da pessoa humana, pois ao não ser efetivada a arrecadação prevista não há como se vislumbrar possibilidade de concretização das políticas públicas que norteiam a aplicação do princípio básico.

Nesse viés de desigualdade e desproporcionalidade, a sonegação é um dos crimes que quando preenchidas as características necessárias pode fazer parte do colarinho branco que é um grande protegido da legislação em matéria penal-tributária. Tendo em vista isto, as normas que versam sobre os crimes contra a ordem tributária devem ser melhor elaboradas.

Não se defende o aumento de pena, pois não se compactua com a ideia de que essa seria uma solução apropriada para uma atenuação do transtorno causado pelo crime. O que deve ser revisto são as regalias outorgadas aos sonegadores, notoriamente, a extinção da punibilidade com o pagamento integral do tributo e a suspensão da pretensão punitiva com o parcelamento.

O grande ponto é que a evasão precisa parar de ser tratada como um delito qualquer e ser prevista na proporcionalidade de seu grande potencial lesivo. É inexplicável a benevolência concedida aos delinquentes desse tipo

seja por política legislativa ou mera falha do legislador, o fato é que o tratamento dado aos sonegadores é injustificável e gera uma proteção deficiente das normas haja vista o grave dano que o delito acarreta na sociedade.

O que sobrevém na sonegação é que, frequentemente, o sonegador se acha astuto o bastante para se esquivar do Fisco e acredita que o lesado será apenas o Estado. De fato, o sujeito passivo primário é o Poder Público, todavia ao se lesar o ente estatal conseqüentemente o dano recairá sobre a sociedade como um todo que se depara ante uma escassez de direitos fundamentais concretos, em especial, os direitos sociais que carecem de prestação positiva do ente estatal. É por tal razão, que a sonegação é um delito metaindividual dado que não se restringe a esfera individual de um sujeito passivo, mas transcende e atinge a toda à coletividade.

Os danos acarretados pela evasão são imensuráveis e os dados do Sonegômetro servem como parâmetro para ser demonstrado o rápido avanço do crime, assim como o tamanho do prejuízo causado no contexto social, especialmente, na lesão as políticas públicas.

A sonegação, infelizmente, é um crime extremamente presente e enraizado na cultura social, apesar de ser pouco discutido. Enquanto a vítima não tomar consciência de que é a maior prejudicada e as legislações não tratarem o crime contra a ordem tributária como um delito de proporções descomedidas, a evasão permanecerá se alastrando mais rapidamente no decorrer dos anos.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário**. 11 ed. Salvador: Juspodivm, 2017.

ALEXANDRE, Ricardo; DEUS, João de. **Direito administrativo**. 4 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 20 ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

BARROSO, Marcelo Lopes; GOMES, Fabrício Albuquerque. A exigência de constituição definitiva do crédito tributário e o crime de descaminho. **Revista Acadêmica da Escola Superior do Ministério Público do Ceará**. Fortaleza, ano 3, n. 1. jan./jul. 2011. Disponível em: <http://www.pgj.ce.gov.br/ESMP/publicacoes/edi12011_f/artigos/MarcelLopesBarros_FabricioAlbuquerqueGomes.pdf>. Acesso em: 28 ago. 2018.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 5 ed. São Paulo: Noeses, 2010.

BRAGA, Matheus Andrade. O aumento da prática do crime de sonegação fiscal no país e o Direito Penal como instrumento de coação do Estado. **Revista Migalhas**, [S.L], fev. 2018. Disponível em: <<https://bit.ly/2IZ74Ja>>. Acesso em: 11 out. 2018.

BRASIL. Código Penal. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**. Rio de Janeiro, RJ, 7 dez. 1940. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del2848.htm#art100>. Acesso em: 28 ago. 2018.

BRASIL. Código Tributário Nacional. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: 25 out. 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>. Acesso em: 19 mai. 2018.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 19 mai. 2018.

BRASIL. Lei nº 4.729 de 14 de julho de 1965. Define o crime de sonegação fiscal e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: 14 jul. 1965. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-1969/L4729.htm>. Acesso em: 24 ago. 2018.

BRASIL. **Lei nº 10.684 de 30 de maio de 2003**. Altera a legislação tributária, dispõe sobre parcelamento de débitos junto à Secretaria da Receita Federal, à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e ao Instituto Nacional do Seguro Social e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: 30 de mai. 2003. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L10.684.htm>. Acesso em: 28 set. 2018.

BRASIL. **Lei nº 8.137 de 27 de dezembro de 1990**. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: 27 dez. 1990. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8137.htm>. Acesso em: 19 mai. 2018.

BRASIL. **Lei nº 8.429/92**. Dispõe sobre as sanções aplicáveis aos agentes públicos nos casos de enriquecimento ilícito [...] **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**. Rio de Janeiro, RJ: 2 de jun. 1992. Disponível em: <<https://bit.ly/2CfB1U9>>. Acesso em: 3 out. 2018.

BRASIL. **Lei nº 9.249 de 26 de dezembro de 1995**. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: 26 de dez. 1995. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9249.htm>. Acesso em: 28 set. 2018.

BRASIL. **Lei nº 11.941 de 27 de maio de 2009**. Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários; concede remissão nos casos em que especifica [...]. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: 27 de mai. 2009. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Ato2007-2010/2009/Lei/L11941.htm>. Acesso em: 29 set. 2018.

BRASIL. **Projeto de lei n. 98 de 2016 (do Senado Federal) PLS 98/2016**. Altera dispositivos do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal, para majorar as penas dos crimes contra a Administração Pública, suprime a regulação específica do crime de corrupção praticado no contexto tributário da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990 [...] Disponível em: <<https://bit.ly/2OqzhPh>>. Acesso em: 8 out. 2018.

BRASIL. **Projeto de lei n. 9.376 de 2017 (da Câmara dos Deputados)**. Acrescenta parágrafo único ao artigo 12 da Lei nº 8.137 de 27 de dezembro de 1990. Disponível em: <<https://bit.ly/2OmKSDH>>. Acesso em: 8 out. 2018.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula nº 122**. Compete à Justiça Federal o processo e julgamento unificado dos crimes conexos de competência federal e estadual, não se aplicando a regra do art. 78, II, a, do Código de Processo Penal. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/docs_internet/revista/electronica/stj-revista-sumulas-2010_8_capSumula122.pdf>. Acesso em: 04 set. 2018

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula Vinculante nº 24**. Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=1265>>. Acesso em: 28 ago. 2018.

BRASIL. **Lei nº 9.430 de 27 de dezembro de 1996**. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**. Brasília, DF, 27 dez. 1996. Disponível: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9430.htm>. Acesso em: 28 ago. 2018.

CAMPOS, Hélio Silvio Ourem. A instrumentalização do combate à sonegação fiscal como um meio de defesa do contribuinte que paga os seus tributos – Algo precisa ser feito. **Revista Âmbito Jurídico**, Rio Grande, v 11, n. 57, set 2008. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=3125>. Acesso em 01 out. 2018.

CAPEZ, Fernando. **Curso de direito penal, parte geral, volume 1**: arts. 1º a 120. 15 ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

CARDOSO, Alenilton Da Silva. A função social do tributo na perspectiva da solidariedade. **Direito Mackenzie**, São Paulo, v. 5, n. 2, p. 10-20, jan. 2011. Disponível em: <<http://editorarevistas.mackenzie.br/index.php/rmd/article/viewFile/5071/3866>>. Acesso em: 08 out. 2018.

CARVALHO, Bernardo Marino. A quebra da isonomia nos crimes de sonegação fiscal. **Revista Jus Navigandi**, Teresina, n. 2311, out. 2009. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/13676/a-quebra-da-isonomia-nos-crimes-de-sonegacao-fiscal/1>>. Acesso em: 30 set. 2018.

CARVALHO, Matheus. **Manual de direito administrativo**. Salvador: JusPodivm, 2014.

CASTRO, Henrique Hoffmann. Falta de efetividade do sistema criminal em face dos crimes de colarinho branco: violação ao princípio da proporcionalidade. **Revista Jus Navigandi**, Teresina, n. 4589, jan. 2016. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/45155/falta-de-efetividade-do-sistema-criminal-em-face-dos-crimes-de-colarinho-branco>>. Acesso em: 26 set. 2018.

CASTRO, Henrique Hoffmann Monteiro De. Inefetividade do Sistema Criminal diante dos Crimes de Colarinho Branco: Desvirtuamento da Teoria do Garantismo. **Revista do Direito Público**, Londrina, v. 8, n. 1, jan./abr. 2013. Disponível em: <https://www.researchgate.net/publication/272652503_Inefetividade_do_sistema>

_criminal_diante_dos_crimes_de_colarinho_branco_desvirtuamento_da_teorias_d_o_garantismo>. Acesso em: 26 set. 2018.

CAVALCANTE, Diogo Lopes. A estreita fronteira da elisão e da evasão fiscal. **Revista tributária e de finanças públicas**, São Paulo, v. 131, nov./dez. 2016.

CORDEIRO, Carlos Ulisses Lisboa. O tributo, os princípios jurídico-tributários e a importância da arrecadação tributária. **Revista Conteúdo Jurídico**, Brasília-DF: 13 fev. 2016. Disponível em: <<http://www.conteudojuridico.com.br/?artigos&ver=2.55189&seo=1>>. Acesso em: 14 out. 2018.

COSTA, José De Faria; SILVA, Marco Antonio Marques Da. **Direito penal especial, processo penal e direitos fundamentais**: Visão luso brasileira. 1 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

CREDDO, Raquel De Naday Di. O pagamento de tributos e a justiça fiscal. **Revista jurídica da Procuradoria Geral do Estado do Paraná**, Curitiba, v. 3, p. 189-210, jan. 2012. Disponível em: <<https://bit.ly/2CKofy0>>. Acesso em: 06 jun. 2018.

GOMES, Luiz Flávio; BIANCHINI, Alice. A impunidade da macrodelinquência econômica desde a perspectiva criminológica da teoria da aprendizagem. In: SABBAG, Eduardo (org.). **Estudos tributários, volume 2**. São Paulo: Saraiva, 2016.

GONÇALVES, Victor Eduardo Rios; JUNIOR, José Paulo Baltazar. **Legislação penal especial**. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

GRECO, Rogério. **Curso de direito penal**: parte especial, volume III. 14 ed. Niterói, RJ: Impetus, 2017.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 26 ed. São Paulo: Atlas, 2017.

JOBIM, Samuel Da Silva. Crimes fiscais e extinção da punibilidade pelo pagamento: da proibição de proteção deficiente da ordem tributária. **Revista Científica dos Estudantes de Direito da UFRGS**, Porto Alegre, v. 1, n. 1, jul. 2009. Disponível em: <<https://www.ufrgs.br/ressevera/wp-content/uploads/2009/09/27-artigo-15.pdf>>. Acesso em: 24 set. 2018.

JUNIOR, Dirley da Cunha. **Curso de direito constitucional**. 8 ed. Salvador: Juspodivm, 2014.

JUNIOR, Jair Frasson. O exaurimento da via administrativa nos crimes de sonegação fiscal. **Revista Jus Navigandi**, Teresina, n. 4803, ago. 2016. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/35596/o-exaurimento-da-via-administrativa-nos-crimes-de-sonegacao-fiscal>>. Acesso em: 28 ago. 2018.

JUNIOR, José Paulo Baltazar. **Crimes federais**. 11 ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

JUNIOR, Julio Cezar Pessoa Picanço. Equilíbrio entre o tributo e a dignidade da pessoa humana. **Revista Âmbito Jurídico**, Rio Grande, v. 8, n. 80, set 2010. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=8271>. Acesso em 9 out. 2018.

KNOLL, A; CADEMARTORI, L. H. U. A extinção de punibilidade nos crimes de sonegação fiscal: uma abordagem garantista. In: **Seminário internacional de demandas sociais e políticas públicas na sociedade contemporânea**, 8., 2016, Santa Cruz do Sul. **Anais...** Santa Cruz do Sul: UNISC, 2016. Disponível: <online.unisc.br/acadnet/anais/index.php/sidspp/article/view/15839> Acesso em 24 mar. 2018.

MACHADO, 1996 apud JUNIOR, Jair Frasson. O exaurimento da via administrativa nos crimes de sonegação fiscal. **Revista Jus navigandi**, Teresina, n. 4803, ago. 2016. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/35596/o-exaurimento-da-via-administrativa-nos-crimes-de-sonegacao-fiscal>>. Acesso em: 28 ago. 2018.

MACHADO, Hugo De Brito. **Curso de direito tributário**. 33 ed. São Paulo: Malheiros, 2012

MACHADO, Hugo De Brito. Erro de tipo e erro de proibição nos crimes contra a ordem tributária. **Revista dialética de direito tributário**, São Paulo, v. 125, p. 23-32, fev. 2006.

MACHADO, Ivan Carlos Novaes; MEIRA, Matheus Brito. **Manual prático de combate aos crimes contra a ordem tributária**. 1 ed. Salvador: Ministério Público da Bahia, 2007.

MARCÃO, Renato. **Crimes contra a ordem tributária, econômica e relações de consumo**: comentários e interpretação jurisprudencial da Lei n. 8.137, de 27-12-1990. São Paulo: Saraiva, 2017.

MATSUDA, Juliana Tiemi Maruyama; PEREIRA, Helida Maria; SOUZA, Luciana Camila De. O mínimo existencial como limite à aplicação da reserva do possível aos direitos fundamentais sociais. **Revista Virtual da AGU**, Brasília, n. 116, set. 2011. Disponível em: <<http://www.agu.gov.br/page/download/index/id/7306306>>. Acesso em: 07 out. 2018.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 33 ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

MELLO, Ana Paula Corrêa de, TAVARES, Alexandre Macedo. A aplicabilidade do Princípio da insignificância nos crimes contra a ordem tributária. **Revista Eletrônica de Iniciação Científica**. Itajaí, v. 2, n.2, p. 71-88, 2011. Disponível em: <www.univali.br/ricc>. Acesso em 24 ago. 2018.

MELLO, Celso Antônio Bandeira De. **Curso de direito administrativo**. 24 ed. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 93

MELLO, Celso Antônio Bandeira De. **O conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. 3 ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

MINISTÉRIO PÚBLICO DO ESTADO DE SERGIPE. **MP de Sergipe e MPF firmam acordo para combater crimes de corrupção e lavagem de dinheiro**. Disponível em: <<http://www.mpse.mp.br/noticiaexibir.aspx?id=10412>>. Acesso em: 12 out. 2018.

MORAES, Alexandre De. **Direito constitucional**. 11 ed. São Paulo: Atlas, 2002.

MORAES, Alexandre De; SMANIO, Gianpaolo Poggio. **Legislação penal especial**. 9 ed. São Paulo: Atlas, 2006.

MORAES, Suzane De Farias Machado. Esgotamento da via administrativa como a ação penal nos crimes contra a ordem tributária. **Migalhas**, [S.L], jan. 2004. Disponível em: <<http://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI3360,11049-Esgotamento+da+via+administrativa+como+a+acao+penal+nos+crimes+contra>>. Acesso em: 28 ago. 2018.

NABARRETE, 1997 apud TEIXEIRA, Paulo Ivan de Oliveira. **Breves comentários sobre a ação penal dos crimes contra a ordem tributária**. Disponível em: <<http://www.egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/anexos/30182-30781-1-PB.pdf>>. Acesso em: 28 set. 2018.

NETO, Manoel Cavalcante de Lima. **Direitos fundamentais dos contribuintes**. Recife: Nossa Livraria, 2005.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 15 ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

NOHARA, Irene Patrícia. **Direito administrativo**. 7 ed. São Paulo: Atlas, 2017.

NOVELINO, Marcelo. **Manual de direito constitucional**. 8 ed. São Paulo: Método, 2013.

NUCCI, Guilherme De Souza. **Manual de direito penal**. 10 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014.

OLIVEIRA, Gustavo Pedro De. **Contabilidade tributária**. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Planejamento tributário, elisão e evasão fiscal, norma antielisão e norma antievasão. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord). **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2013.

PAULA, Luana Otoni De. Considerações acerca da súmula vinculante 24 do STF. **Revista Migalhas**, [S.L], mar. 2010. Disponível em: <<https://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI102659,61044-Consideracoes+acerca+da+Sumula+Vinculante+24+do+STF>>. Acesso em: 28 ago. 2018.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 8 ed. São Paulo: Saraiva, 2017

PIETRO, Maria Sylvia Zanella Di. **Direito administrativo**. 30 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2017.

PIMENTEL, Manoel Pedro. O crime de colarinho branco. **Revista da Faculdade de direito**, São Paulo, v. 68, n. 1, p. 115-133, jan. 1973. Disponível em: <<https://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/download/66692/69302>>. Acesso em: 16 set. 2018.

RABELO, Grazielle Martha. O princípio da proporcionalidade no Direito Penal. **Revista âmbito jurídico**, Rio Grande, v, 12, n. 71, dez. 2009. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=6990>. Acesso em: 30 set. 2018.

SANTO, Danilo De Carvalho. A nota fiscal eletrônica – NF-e como ferramenta contra a evasão. **Caderno Organização Sistêmica**, [S.L], v. 1, n. 1, jan. 2012. Disponível em: <<https://www.uninter.com/revistaorganizacaoosistemica/index.php/cadernoorganizacaoosistemica/article/view/129/68>>. Acesso em: 13 out. 2018.

SANTOS, Andreza Souza Nascimento Dos. Os efeitos da sonegação fiscal nas políticas públicas. **Revista Dat@venia**, Paraíba, v. 8, n. 2, mai./ago. 2016. Disponível em: <revista.uepb.edu.br/index.php/datavenia/article/download/3690-11143-1/2102>. Acesso em: 04 jun. 2018.

SANTOS, Marcelo Almeida Ruivo Dos. **Criminalidade fiscal e colarinho branco**: a fuga ao fisco é exclusividade do White-Collar? In: COSTA, José De Faria; SILVA, Marco Antonio Marques Da. **Direito penal especial, processo penal e direitos fundamentais**: Visão luso brasileira. 1 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

SARLET, Ingo Wolfgang. Comentário ao artigo 1º, III. In: CANOTILHO, J. J. Gomes; MENDES, Gilmar F.; SARLET, Ingo W.; STRECK, Lenio L. (Coords.). **Comentários à Constituição do Brasil**. São Paulo: Saraiva/Almedina, 2013

SEFAZ. **Portal da Nota Fiscal Eletrônica**. Disponível em: <<https://bit.ly/2PrgOK3>>. Acesso em: 13 out. 2018.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Manual de direito tributário**. 10 ed. São Paulo: Atlas, 2018.

SERGIPE. **Lei nº 8.458 de 29 de agosto de 2018**. Dispõe sobre normas fiscais e procedimentais a serem observadas pelo Estado de Sergipe, por meio da Procuradoria- Geral do Estado - PGE, e da Secretaria de Estado da Fazenda - SEFAZ, no que toca à redução de juros e multas de débitos relacionados ao ICMS, e dá providências correlatas. **Diário Oficial do Estado de Sergipe**. Aracaju, SE, 29 ago. 2018. Disponível em: <<https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=366885>>. Acesso em: 09 out. 2018.

SILVA, José Geraldo Da; LAVORENTI, Wilson; GENOFRE, Fabiano. **Leis penais especiais anotadas**. 8 ed. Campinas: Millenium, 2006.

SINPROFAZ. **Sonegação no Brasil – Uma Estimativa do Desvio da Arrecadação do Exercício de 2015**. Brasília/DF, jun. 2016. Disponível em: <<http://www.quantocustaobrasil.com.br/artigos/sonegacao-no-brasil-uma-estimativa-do-desvio-da-arrecadacao-do-exercicio-de-2015>>. Acesso em: 25 set. 2018.

SINPROFAZ. **Sonegação no Brasil – Uma Estimativa do Desvio da Arrecadação do Exercício de 2016**. Disponível em: <<http://www.quantocustaobrasil.com.br/artigos/sonegacao-no-brasil%E2%80%93uma-estimativa-do-desvio-da-arrecadacao-do-exercicio-de-2016>>. Acesso em: 25 set. 2018.

SINPROFAZ. **Sonegação no Brasil – Uma Estimativa do Desvio da Arrecadação do Exercício de 2014**. Brasília, mar. 2015. Disponível em: <<http://www.quantocustaobrasil.com.br/artigos/sonegacao-no-brasil%E2%80%93uma-estimativa-do-desvio-da-arrecadacao-do-exercicio-de-2014>>. Acesso em: 25 set. 2018.

SINDISFISCAL-ES. **Sonegação atinge marca de R\$ 500 bilhões em 2017**. Disponível em: <<https://bit.ly/2RVjbel>>. Acesso em: 25 set. 2018.

SIQUEIRA, Flávio Augusto Maretti. A sonegação fiscal à luz do garantismo penal: o parcelamento do débito tributário e a interligação das instâncias administrativa e penal. **Revista do Direito Público**, Londrina, v. 1, n. 1, p. 13-36, jan./abr. 2006. Disponível em: <<http://www.uel.br/revistas/uel/index.php/direitopub/article/view/11579>>. Acesso em: 23 set. 2018.

SOARES, Ricardo Maurício Freire. **O princípio constitucional da dignidade humana**: em busca do direito justo. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 157

STF – ACO: 2817, Relator(a): Min. CARMEN LÚCIA, Data de Julgamento: 18/04/2016, Data de Publicação: DJe-083 DIVULG 28-04-2016 PUBLIC 29-04-2016. Disponível em: <<https://bit.ly/2CIXoau>>. Acesso em: 06 set. 2018.

STF – ARE 639337 AgR, Relator: Min. CELSO DE MELLO, Data de Julgamento: 23/08/2011, SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 14/09/2011. Disponível em: <<https://bit.ly/1PycATV>>. Acesso em: 06 out. 2018.

STF – ARE 936653 AgR, Relator: Min. ROBERTO BARROSO, Data de Julgamento: 24/05/2016, Primeira Turma, Data de Publicação: DJe DIVULG 14-06-2016 PUBLIC 15-06-2016. Disponível em: <<https://bit.ly/2AfADnh>>. Acesso em: 6 set. 2018.

STF – HC 770028 RJ, Relator: Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, Data de Julgamento: 21/11/2001, Segunda Turma, Data de Publicação: DJ 02-08-2002. Disponível em: <<https://bit.ly/2P7GnHO>>. Acesso em: 6 set. 2018.

STF – HC: 100333 SP, Relator: Min. AYRES BRITTO, Data de Julgamento: 21/06/2011, Segunda Turma, Data de Publicação: DJe-201 DIVULG 18-10-2011 PUBLIC 19-10-2011. Disponível em: <<https://bit.ly/2J0fX5q>>. Acesso em: 6 set. 2018.

STF – HC: 115319 MG, Relator: Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Data de Julgamento: 04/06/2013, Segunda Turma, Data de Publicação: DJe-114 DIVULG 14-06-2013 PUBLIC 17-06-2013. Disponível em: <<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/23368309/habeas-corporus-hc-115319-mg-stf>>. Acesso em: 6 set. 2018.

STF – HC: 127173, Relator: Min. MARCO AURÉLIO, Relator p/ Acórdão: Min. ROBERTO BARROSO, Data de Julgamento: 21/03/2017, Primeira Turma, Data de Publicação: DJe-089 DIVULG 28/04/2017 PUBLIC 02/05/2017. Disponível em: <<https://bit.ly/2OqkLqC>>. Acesso em: 10 set. 2018.

STF – HC 129.284 PE, Relator: Ministro RICARDO LEWANDOWSKI, Data de Julgamento: 17/10/2017, SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 18/10/2017. Disponível em: <<https://bit.ly/2RRnh7x>>. Acesso em 15 out. 2018

STF – HC: 763821 MG, Relator: Min. CARLOS VELLOSO, Data de Julgamento: 29/09/1998, Segunda Turma. Disponível em: <<https://bit.ly/2J3p7hx>>. Acesso em: 7 set. 2018.

STJ – HC: 362478 SP 2016/0182386-0, Relator: Ministro JORGE MUSSI, Data de Julgamento: 14/09/2017, T5 – QUINTA TURMA, Data de Publicação: DJe 20/09/2017. Disponível em: <<https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/501159952/habeas-corporus-hc-362478-sp-2016-0182386-0>>. Acesso em: 28 set. 2018

STJ – REsp 1688878 SP 2017/0201621-1, Relator: Min. SEBASTIÃO REIS JÚNIOR, Data de Julgamento: 28/02/2018, S3 – TERCEIRA SEÇÃO, Data de Publicação DJe 04/04/2018. Disponível em: <<https://bit.ly/2CIYenE>>. Acesso em: 6 set. 2018.

STJ – AgRg no REsp: 1640700 RS 2016/0313815-7, Relator: Ministro FELIX FISCHER, Data de Julgamento: 18/09/2018, T5 – QUINTA TURMA, Data de Publicação: DJe 21/09/2018. Disponível em: <<https://bit.ly/2AdA9Oq>> Acesso em: 15 out. 2018

STJ - AgRg no REsp 1.169.589/ES 2009/0226938-3, Relator: Ministro MARCO AURÉLIO BELLIZZE, Data de Julgamento: 04/02/2014, T5 – QUINTA TURMA,

Data de Publicação: DJe 10/02/2014. Disponível em: <<https://bit.ly/2Em3oCl>>. Acesso em: 13 out. 2018

STRECK, Lenio Luiz. **A dupla face da proporcionalidade e o cabimento de mandado de segurança em matéria criminal: superando o ideário liberal – individualista clássico**. Disponível em: <<http://www.mundojuridicoadv.com.br>>. Acesso em: 30 set. 2018.

TASSE, Adel El. Direito penal tributário. In: SABBAG, Eduardo (org.). **Estudos tributários, volume 2**. São Paulo: Saraiva, 2016.

TEIXEIRA, Elenaldo Celso. **O papel das Políticas Públicas no desenvolvimento local e na transformação da realidade**. Salvador: AATR-BA, 2002. Disponível em: <http://www.dhnet.org.br/dados/cursos/aatr2/a_pdf/03_aatr_pp_papel.pdf>. Acesso em: 12 out. 2018

TÔRRES, 2003 apud CAVALCANTE, Diogo Lopes. A estreita fronteira da elisão e da evasão fiscal. **Revista tributária e de finanças públicas**, São Paulo, v. 131, nov./dez. 2016.

APÊNDICE: ENTREVISTA

Entrevista realizada com a delegada Nádia Flausino Vitolo que é responsável pelo DEOTAP (Departamento de crimes contra a Ordem Tributária e Administração Pública). A entrevista foi feita para fins meramente de melhor compreensão de esclarecer pontos pertinentes sobre os crimes contra a ordem tributária e observar como se dá seu processamento e seu entendimento na prática.

A entrevista foi realizada no dia 02 de outubro de 2018.

P. Como ocorre a constatação da sonegação fiscal? Como a prática é descoberta?

N. A sonegação fiscal e a ocorrência de infrações tributárias são constatadas pelos órgãos das Unidades Federadas responsáveis pela tributação e seu controle (Receita Federal, Secretarias de Estado e Municipais da Fazenda).

P. Quais documentos comprovam a materialidade do delito?

N. O principal documento para instrução de investigações de delitos contra a ordem tributária é o processo administrativo fiscal (já encerrado na esfera administrativa, com expedição de certidão de dívida ativa), podendo, ainda, haver a aplicação de qualquer outra prova admitida no processo penal, como perícias, prova oral, etc.

P. Quantos inquéritos foram instaurados nos anos de 2017 e 2018? Quantos resultaram em ação penal?

N. O Departamento de Crimes contra a Ordem Tributária e Administração Pública, da SSP/SE, instaurou, em 2017, 8 inquéritos (dos 100 instaurados no total), e em 2018, até o presente momento, 10 inquéritos sobre questões fiscais (dos 55 até então instaurados).

Sobre o ajuizamento e prosseguimento das respectivas ações penais, este Departamento não faz o acompanhamento e controle.

P. Qual o motivo do avanço veloz da sonegação?

N. É difícil estabelecer motivos, mas a insatisfação da população com a corrupção, falta de retorno da aplicação da receita tributária em forma a implementação de políticas públicas, falta de cultura quanto a solidariedade fiscal podem ser enumerados.

P. Qual a sua opinião sobre o pagamento como forma de extinção da punibilidade do agente na sonegação fiscal?

N. Tal dispositivo foi uma questão de entendimento de política legislativa, que priorizou a arrecadação ao invés da rigorosa aplicação da lei penal, destoando, no entanto, das regras gerais estabelecidas no Código Penal para os demais crimes, nos casos de arrependimento posterior, minoração ou reparação do prejuízo.

Também, destaca-se que a possibilidade de extinção da punibilidade pode servir de estímulo à ação delituosa, levando o agente a “assumir o risco”, pois a conduta pode passar incólume, caso não descoberta, com sucesso no intento de lucro mediante o não pagamento do tributo devido. Em caso negativo, pois havendo a descoberta do crime, ainda restará a possibilidade de extinção do processo penal mediante pagamento da dívida.

P. Existe a necessidade de penas maiores aos crimes contra a ordem tributária?

N. A princípio, não se coaduna com a crença de que o mero aumento de penas seja suficiente para alcançar êxito nas funções preventiva e repressiva, nos casos de crime contra a ordem tributária. No entanto, poderia ser estudada reforma legislativa que garantisse efetividade na responsabilização dos sonegadores, pessoas físicas ou jurídicas, diante do alto grau de lesividade social das condutas.

P. A existência da nota fiscal eletrônica diminuiu a incidência da sonegação?

N. No exercício da atividade policial, não é possível mensurar a eventual redução de sonegação ou aumento de arrecadação. Porém, conforme prática investigativa, conforme demanda encaminhada a este Departamento, é possível verificar que a existência de tal tecnologia vem facilitando o processo de constatação de infrações tributárias.



Faculdade de Administração e Negócios de Sergipe
Associação de Ensino e Pesquisa “Graccho Cardoso”

TERMO DE CONSENTIMENTO

Eu, _____, declaro, por meio deste termo, que concordei em ser entrevistado (a) e participar na pesquisa de campo referente à pesquisa de campo referente ao Trabalho de Conclusão de Curso intitulado Evasão Fiscal: o dispêndio ante a inocuidade das políticas públicas, desenvolvido por JULIANA MIRANDA CONCEIÇÃO LIMA.

Fui informado (a), ainda, de que a pesquisa é orientada por MATHEUS BRITO MEIRA.

Afirmo que aceitei participar por minha própria vontade, sem receber qualquer incentivo financeiro ou ter qualquer ônus e com a finalidade exclusiva de colaborar para o sucesso da pesquisa.

Fui informado (a) dos objetivos estritamente acadêmicos do estudo, que, em linhas gerais é a conclusão do curso de Bacharelado em Direito na Faculdade FANESE. Fui também esclarecido (a) de que minha colaboração será utilizada por meio de entrevista em forma de questionário escrito, assim como a arrecadação de dados estatísticos que serão utilizados apenas após a assinatura desta autorização. O acesso e a análise dos dados coletados se farão apenas pelo pesquisador e seu orientador.

Fui ainda informado (a) de que posso me retirar dessa pesquisa acadêmica a qualquer momento, sem sofrer sanções ou constrangimentos. Atesto o recebimento de uma cópia assinada deste Termo de Consentimento Livre e Esclarecido, conforme recomendações da Comissão Nacional de Ética em Pesquisa (CONEP).

Aracaju, __ de _____ de 2018.

Assinatura do Entrevistado:

Assinatura do Pesquisador:

Assinatura do Orientador.

ANEXO I: CONVÊNIO DE COMBATE À EVASÃO FISCAL NO ESTADO DE SERGIPE



CONVÊNIO Nº /2018

CONVÊNIO QUE ENTRE SI CELEBRAM O PODER JUDICIÁRIO DO ESTADO DE SERGIPE, O PODER EXECUTIVO DO ESTADO DE SERGIPE E O MINISTÉRIO PÚBLICO ESTADUAL, PARA ATUAÇÃO CONJUNTA NA RECUPERAÇÃO DOS CRÉDITOS FISCAIS E NO COMBATE À SONEGAÇÃO DOS TRIBUTOS NO ESTADO DE SERGIPE.

O **TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SERGIPE**, sediado na Praça Fausto Cardoso, nº 112, Aracaju - SE, inscrito no CNPJ sob o nº 13.166.970/0001-03, doravante denominado TJSE, neste ato representado pelo seu Presidente em exercício Desembargador **RUY PINHEIRO DA SILVA**, RG nº 143.759 SSP/SE e CPF nº 067.664.125-34, o **ESTADO DE SERGIPE**, pessoa jurídica de Direito Público interno, inscrito no CNPJ sob o nº 13.128.798/0005-27, com endereço físico oficial na Av. Adélia Franco, Palácio dos Despachos, nº 3305, Aracaju/SE, representado pelo Governador do Estado em exercício Desembargador **CEZÁRIO SIQUEIRA NETO**, RG nº 358.435 SSP/SE e CPF 199.356.765-87, a **PROCURADORIA-GERAL DO ESTADO**, com sede na Praça Olímpio Campos nº 14, Centro, Aracaju - SE, inscrita no CNPJ sob nº 13.128.798/0028-13, doravante denominada PGE, neste ato representada pela Procuradora-Geral **MARIA APARECIDA SANTOS GAMA DA SILVA**, RG nº 112.681 SSP/SE e CPF nº 038.681.335-34, a **SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA**, com sede na Av. Presidente Tancredo Neves, nº 151, Centro Administrativo Augusto Franco, Aracaju - SE, inscrita no CNPJ sob nº 13.128.708/0011-75, neste ato representada pelo Secretário de Estado da Fazenda, **ADEMÁRIO ALVES DE JESUS**, RG nº 1400632 SSP/SE e CPF nº 003.660.555-77, a **SECRETARIA DE ESTADO DA SEGURANÇA PÚBLICA**, com sede na Praça Tobias Barreto, nº 20, Bairro São José, Aracaju - SE, neste ato representada pelo Secretário de Estado da Segurança Pública, **JOÃO ELOY DE MENEZES**, e o **MINISTÉRIO PÚBLICO ESTADUAL**, com sede na Av. Conselheiro Carlos Alberto Sampaio, nº 505, Centro Administrativo Augusto Franco, neste ato representado pelo seu Procurador-Geral de Justiça, **JOSÉ RONY SILVA ALMEIDA**, considerando:

A necessidade de fomentar ações conjuntas, envolvendo todos os órgãos e agentes estatais de fiscalização, cobrança e persecução penal, estreitando parcerias interinstitucionais e ampliando o espectro de efetividade do combate à criminalidade econômica e tributária;



A necessidade de melhor aproveitamento dos mecanismos disponíveis para trabalho, notadamente em face da experiência acumulada por cada um dos órgãos ao longo dos anos;

A necessidade da adoção de providências administrativas integradas da Procuradoria-Geral do Estado e da Secretaria de Fazenda, com a Delegacia de Combate aos Crimes contra a Ordem Tributária e Patrimônio Público - DEOTAP e com as Promotorias de Justiça de Defesa da Ordem Tributária e Econômica;

Que para incremento das ações ligadas à recuperação de ativos, é necessário que os agentes estatais de fiscalização, cobrança e persecução penal sejam valorizados e os respectivos órgãos adequados e internamente estruturados;

Que devem ser promovidas, periodicamente, ações educacionais, viabilizando o intercâmbio de práticas e experiências entre as autoridades incumbidas da defesa da ordem econômica e tributária em âmbito regional e nacional;

RESOLVEM:

CLÁUSULA PRIMEIRA - DO OBJETO - Este convênio tem por objetivo propiciar a atuação conjunta e coordenada dos órgãos específicos do Poder Executivo, do Poder Judiciário e do Ministério Público, signatários da avença, através de mecanismos de integração, de cooperação técnica e de comunicação regular, visando dar agilidade e efetividade na aplicação das Leis no 8.429/92, no 8.137/90 e no 6.830/80, para a garantia da ordem tributária e a recuperação dos créditos fiscais no Estado de Sergipe.

CLÁUSULA SEGUNDA - O Convênio será regido pelas cláusulas e condições ora estabelecidas, visando operacionalizar as disposições legais existentes, ficando acordado que haverá troca de informações e esclarecimentos sobre as providências tomadas quanto às dificuldades encontradas para a execução das suas ações, respeitando as competências individuais de cada instituição.

CLÁUSULA TERCEIRA - O presente instrumento poderá ser alterado ou modificado conforme conveniência entre as partes e terá validade por tempo indeterminado a partir da data de sua assinatura, podendo ser cancelado a qualquer tempo, desde que haja denúncia de qualquer das partes, com no mínimo 30 (trinta) dias de antecedência.



Parágrafo único - As dúvidas provenientes da sua execução, bem como os casos omissos, serão resolvidos pelos convenientes em comum acordo.

CLÁUSULA QUARTA - Os convenientes deverão orientar seus agentes para viabilizar a integração com os funcionários dos demais órgãos envolvidos nas ações conjuntas, dando conhecimento a todos os seus integrantes dos termos do presente instrumento, bem como das exigências decorrentes da legislação em vigor sobre o assunto.

CLÁUSULA QUINTA - Os órgãos a que se refere a Cláusula Primeira são:

1. **Pelo Poder Executivo:** (1) a Procuradoria Geral do Estado; (2) a Secretaria de Estado da Fazenda - SEFAZ, (3) a Secretaria de Estado da Segurança Pública e (4) a Secretaria de Estado de Planejamento e Orçamento;

2. **Pelo Ministério Público Estadual:** (1) as Promotorias de Defesa da Ordem Tributária e Econômica e (2) as Promotorias de Defesa do Patrimônio Público.

3. **Pelo Poder Judiciário:** (1) as Varas da Fazenda Pública, (2) as Varas dos Crimes contra o Patrimônio Público e a Ordem Tributária e Econômica e as (3) Varas de Execução Fiscal.

CLÁUSULA SEXTA - DAS OBRIGAÇÕES - No prazo de 60 (sessenta) dias, contados da assinatura deste convênio:

1. O Poder Executivo do Estado editará ato normativo disciplinando a rotina a ser adotada no âmbito da Secretaria de Estado da Fazenda, nos termos da legislação vigente, tão logo constatados indícios de crime contra a ordem tributária.

2. A Secretaria de Segurança Pública dotará a DEOTAP, em Aracaju, da estrutura necessária ao desempenho do seu mister, qual seja: 2 núcleos especializados, DEOT - Delegacia de Repressão a Crimes Contra a Ordem Tributária e DAP - Delegacia de Repressão a Crimes contra a Administração Pública, além da coordenação. O núcleo DEOT, juntamente com a coordenação, prestará todo suporte necessário à Demanda da SEFAZ e PGE/SE

3. A Procuradoria-Geral do Estado dotará a Procuradoria Especial do Contencioso Fiscal da estrutura necessária ao satisfatório e célere desempenho de suas funções, para um acompanhamento adequado dos executivos fiscais e das ações



envolvam matéria tributária, sempre dentro dos prazos legais.

4. O Poder Judiciário, a Secretaria de Estado da Fazenda e a Procuradoria-Geral do Estado adotarão mecanismos para eliminação de acervo de executivos fiscais em tramitação e de redução de propositura de novas ações.

5. À Secretaria da Fazenda caberá o aperfeiçoamento do sistema de controle de processo administrativo fiscal, mediante o ajuste técnico do sistema, criando mecanismos de gestão com foco na eficiência da execução fiscal.

6. À Secretaria da Fazenda, em conjunto com a Procuradoria-Geral do Estado, caberá à formalização de Protocolo visando à gestão da cobrança administrativa e judicial, observando o seguinte:

I - Atuação da PGE na constituição do crédito tributário, no que concerne a consultas e pareceres jurídicos;

II - Atuação do Auditor Fiscal, executor da correspondente ação fiscal, no apoio ao processo judicial executivo, quando solicitado;

III - Criação de grupo de apoio e acompanhamento da execução fiscal formado por auditores, técnicos, promotores, procuradores e delegados, utilizando a infraestrutura da SEFAZ, visando medidas administrativas de levantamento do patrimônio dos devedores, do cumprimento dos atos processuais e outros;

IV - Agilidade e consistência no processo de informação entre órgãos;

V - Gestão dirigida para grandes devedores e contribuintes reincidentes em atos ilegais contra o fisco: julgamento e cobranças preferenciais, ação fiscal (trânsito e estabelecimento) ampla e aprofundada, bem como a agilização dos processos judiciais por critérios definidos pela SEFAZ e PGE, com ênfase naqueles processos em que haja investigação policial em curso e representação fiscal para fins penais;

7. A Secretaria da Fazenda, em conjunto com a Procuradoria Geral de Justiça, caberá a formalização de Protocolo, visando o combate aos crimes contra a ordem tributária, observando o seguinte:



I - Elaboração de roteiro operacional concernente à obtenção de provas enquanto houver ação fiscal em curso;

II - Definição da forma de ajuizamento direto pelo Ministério Público de pedidos de medidas cautelares penais no curso da ação fiscal, no âmbito de suas atribuições;

8. O Ministério Público dará todo apoio à Promotoria de Justiça da Curadoria da Fazenda Pública, assumindo o compromisso de especializar gradualmente seus membros, assegurando-lhes participação em cursos específicos e congressos sobre a defesa da ordem tributária, garantindo ainda a uniformização das ações nas diversas regiões do Estado, até dezembro de 2018, com o objetivo de reforçar o trabalho desenvolvido pelos Promotores de Justiça no combate à sonegação fiscal.

9. A Procuradoria Geral de Justiça viabilizará ainda, por meio de convênio com outros Ministérios Públicos, Ministério da Fazenda, Banco Central e Polícia Federal, a capacitação dos membros das instituições componentes da Força Tarefa.

10. O Poder Judiciário promoverá:

I - O aprimoramento da justiça criminal e o combate à corrupção na perspectiva da transversalidade de atuação entre Instituições estratégicas que atuam junto a justiça criminal;

II - A sinalização periódica aos magistrados vinculados acerca da existência/prioridade de tramitação dos processos;

III - O fomento ao estabelecimento de agenda positiva interinstitucional em relação às Políticas Públicas de Combate a Sonegação Fiscal.

CLÁUSULA SÉTIMA - Para a implementação deste Convênio os Poderes envolvidos propiciarão os recursos financeiros necessários ao aparelhamento das Delegacias Fazendárias, das Promotorias de Justiça, das Varas Judiciais, da Procuradoria do Contencioso Fiscal e da Gerência de Controle da Dívida Ativa.

Parágrafo único - O órgão destinado à execução das atividades previstas neste instrumento chamar-se-á FORÇA TAREFA DE COMBATE À SONEGAÇÃO FISCAL e terá uma Coordenação, cujo titular será o Secretário de Estado da Fazenda, o Procurador-Geral do Estado ou o Procurador-Geral de Justiça, em sistema de rodízio de um ano para cada um, iniciando-se, a partir do mês da publicação deste convênio, pelo Secretário da Fazenda.



PODER JUDICIÁRIO
DO ESTADO DE SERGIPE



CLÁUSULA OITAVA - Cada um dos convenentes, para a consecução dos objetivos deste Convênio, assumirá a integralidade das despesas com remuneração de seu pessoal. As despesas de custeio dos seus órgãos e eventuais pagamentos de jetons e/ou diárias dos servidores envolvidos serão suportadas por cada um dos convenentes até o limite de seus orçamentos para este fim.

CLÁUSULA NONA - Dentro de 90 (noventa) dias contados da publicação deste Convênio, todos os órgãos mencionados na Cláusula Quinta deverão ter acesso eletrônico às informações necessárias à realização do trabalho que compete a cada um, de modo que a sintonia entre eles possibilite rapidez e eficiência no cumprimento do seu objetivo maior.

CLÁUSULA DÉCIMA - Os representantes do Poder Executivo e do Ministério Público cuidarão para que sejam implementadas as resoluções do Convênio ora firmado, para o que deverão se reunir, extraordinariamente, sempre que julgarem necessário e, a cada mês, ordinariamente, para avaliarem o andamento dos trabalhos e a necessidade de aperfeiçoamento dos mecanismos instituídos por este instrumento.

CLÁUSULA DÉCIMA PRIMEIRA - A Procuradoria-Geral do Estado promoverá as diligências necessárias para, junto às Varas de Execuções Fiscais, reduzir o acervo de processos de execuções fiscais arquivados há mais de cinco anos.

CLÁUSULA DÉCIMA SEGUNDA - A Secretaria de Estado da Fazenda e a Procuradoria-Geral do Estado organizarão mutirão para levantamento do estoque de processos administrativos e judiciais, a fim de excluir da Dívida Ativa os créditos considerados prescritos e definir ordem de prioridade para os créditos que serão objeto de análise e investigação pelo CIRA, estabelecendo prazo razoável para a conclusão.

CLÁUSULA DÉCIMA TERCEIRA - O Tribunal de Justiça organizará mutirão nas Varas da Fazenda Pública, notadamente em relação ao executivo fiscal, que estejam com muitos processos em atraso.

CLÁUSULA DÉCIMA QUARTA - Serão promovidas na sede do Ministério Público audiências prévias ao oferecimento da denúncia, para ouvida dos contribuintes que apresentem débitos objeto de investigação pelo CIRA, com a presença de representantes da Procuradoria-Geral do Estado, da Secretaria de Estado da Fazenda e da Promotoria de Combate aos Crimes contra a Ordem Tributária.



CLÁUSULA DÉCIMA QUINTA - Comporão a Força Tarefa nesta fase inicial, para efeitos de implementação dos seus objetivos, os seguintes agentes e órgãos: os Delegados de Polícia em exercício na DEOTAP, dois servidores da SEFAZ (indicados pelo Secretário de Fazenda), dois procuradores do Estado responsáveis pelo Núcleo de Ações Estratégicas e o Procurador-Chefe Contencioso Fiscal.

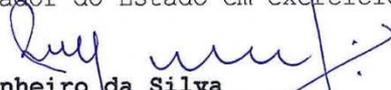
CLÁUSULA DÉCIMA SEXTA - Independentemente das situações previstas nas cláusulas anteriores, fica assegurada a colaboração mútua, com pessoal e/ou recursos financeiros, sempre que necessário para o desempenho das funções de quaisquer dos órgãos dos convenientes.

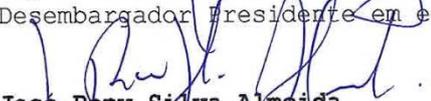
CLÁUSULA DÉCIMA SÉTIMA - DA VIGÊNCIA - O prazo de vigência do Convênio é de 5 (cinco) anos, contados da respectiva publicação do instrumento na imprensa oficial, podendo ser prorrogado mediante celebração de Termo Aditivo.

E por estarem de pleno acordo com os termos do Convênio, os signatários, pelos seus representantes, o assinam em quatro vias de igual teor.

Araçaju/SE, 05 junho de 2018.


Cezário Siqueira Neto
Governador do Estado em exercício


Ruy Pinheiro da Silva
Desembargador Presidente em exercício do TJSE


José Rony Silva Almeida
Procurador-Geral de Justiça


Maria Aparecida Santos Gama da Silva
Procuradora-Geral do Estado


Ademário Alves de Jesus
Secretário de Estado da Fazenda


João Eloy de Menezes
Secretário de Estado da Segurança Pública

Testemunhas:
1 NOME + CPF -
2 NOME + CPF -

ANEXO II: CONVÊNIO DE COMBATE À EVASÃO FISCAL NO ESTADO DA BAHIA

CONVÊNIO DE COOPERAÇÃO TÉCNICA ENTRE O ESTADO DA BAHIA, O TRIBUNAL DE JUSTIÇA E O MINISTÉRIO PÚBLICO ESTADUAL, PARA ATUAÇÃO CONJUNTA NA APURAÇÃO E POSTERIOR PROCESSAMENTO DOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA.

O ESTADO DA BAHIA, neste ato representado pelo Governador do Estado, Dr. JAQUES WAGNER, o TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DA BAHIA, neste ato representado por seu Presidente, Dr. BENITO FIGUEIREDO, e o MINISTÉRIO PÚBLICO DO ESTADO DA BAHIA, neste ato representado pelo Procurador-Geral de Justiça, Dr. LIDIVALDO REAICHE RAIMUNDO BRITTO, resolvem celebrar o presente convênio, na forma que segue.

Para definição específica das competências de cada órgão e operacionalização do presente convênio, a atuação do Estado da Bahia se dará através da SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DA BAHIA, situada na Avenida Luiz Viana Filho, 2ª Avenida, nº 260, Centro Administrativo da Bahia - CAB, inscrita no CNPJ sob o nº 13.937.073/0001-56, neste ato representada por seu Secretário, Dr. CARLOS MARTINS MARQUES DE SANTANA, doravante denominada simplesmente SEFAZ, da SECRETARIA DA SEGURANÇA PÚBLICA DO ESTADO DA BAHIA, situada na Avenida Luiz Viana Filho nº 430, 4ª Avenida, inscrita no CNPJ sob o nº 13.937.149/0001-43, neste ato representada pelo seu Secretário, Delegado PAULO FERNANDO BEZERRA, doravante denominada simplesmente SSP, da PROCURADORIA GERAL DO ESTADO, situada na Praça Dois de Julho, S/Nº, Campo Grande, inscrita no CNPJ sob o nº 04.139.403/0001-77, neste ato representada pelo Procurador-Geral do Estado, Dr. RUI MORAES CRUZ, doravante denominada PGE.

Cláusula Primeira: O presente convênio tem por objeto propiciar a atuação conjunta e coordenada de cada um dos seus signatários, visando dar agilidade e efetividade na investigação e persecução dos crimes contra a ordem tributária, especialmente na aplicação da Lei Federal n.8.137, de 27 de dezembro de 1990.

Cláusula Segunda: O presente convênio será regido pelas cláusulas e condições ora estabelecidas, com vistas a operacionalizar as disposições legais existentes, respeitando as competências constitucionais e legais de cada entidade, órgão ou instituição de poder.

Cláusula Terceira: Os convenientes deverão orientar os respectivos agentes públicos e servidores para viabilizar a integração nas ações conjuntas implementadas e dar conhecimento a todos os seus integrantes dos termos do presente convênio, bem como das exigências decorrentes da legislação em vigor sobre o assunto.

Parágrafo único: Os servidores, quando designados para ações em força-tarefa, serão instalados em um mesmo prédio, a fim de facilitar a integração, comunicação e a tramitação célere dos processos a eles destinados.

Cláusula Quarta: As ações a serem desenvolvidas para a consecução dos objetivos do presente convênio serão implementadas pelos seguintes órgãos:

I - ESTADO DA BAHIA:

- a) SEFAZ - por intermédio da Superintendência de Administração Tributária, Inspeção de Investigação e Pesquisa - INFIP, Diretorias de Administração Tributária - DAT, das regiões Metropolitanas Sul e Norte

Convênio de Cooperação Técnica entre o Estado da Bahia, o Tribunal de Justiça e o Ministério Público Estadual, para atuação conjunta na apuração e posterior processamento dos crimes contra a ordem Tributária. Fl. 02.

- b) SSP - por intermédio da Delegacia de Crimes Econômicos e Contra a Administração Pública - DECECAP, criada pela Lei nº 6.074, de 22 de maio de 1991, integrante do Departamento de Crimes contra o Patrimônio, cuja área de atuação abrangerá todo o Estado da Bahia, pelo Departamento de Polícia Técnica - DPT, criado pela Lei nº 3.118, de 27 de junho de 1973, e pela Superintendência de Inteligência - SI, criada pela Lei nº 9.006, de 04 de fevereiro de 2004.
- c) PGE - por intermédio da Procuradoria Fiscal - PROFIS, Procuradoria do Interior - PROIN e da Procuradoria de Combate a Atos de Corrupção e Improbidade Administrativa - PECCI.

II - TRIBUNAL DE JUSTIÇA DA BAHIA - por intermédio da sua Presidência.

III - MINISTÉRIO PÚBLICO - por intermédio da GAESF - Grupo de Atuação Especial de Combate à Sonegação Fiscal e aos Crimes Contra a Ordem Tributária, Econômica, Contra as Relações de Consumo, Contra a Economia Popular e os conexos previstos na Lei nº 9.609/98.

Cláusula Quinta: Compete ao Estado da Bahia, por intermédio dos seguintes órgãos:

I - SEFAZ:

a) Superintendência de Administração Tributária:

- 1) Disponibilizar aos demais convenientes o acesso à consulta ao Cadastro de Informações do Contribuinte e de Crédito Tributário, e de registro da dívida ativa que configurar crime contra a ordem tributária;
- 2) Efetuar, no âmbito de competência da Sefaz, a normatização dos procedimentos administrativos para o encaminhamento de notícia-crime ao Ministério Público, nos casos em que se configurem indícios de crimes contra a ordem tributária ou conexos;
- 3) Assumir a integralidade das despesas com locomoção e transporte, pagamento de diárias, material de consumo, podendo ainda assumir aluguel de imóvel, fornecimento de móveis, e tudo o mais que se fizer necessário ao fiel cumprimento do presente Convênio, observados os limites legais e respeitada a disponibilidade orçamentária;
- 4) Promover a realização de seminários, treinamentos e cursos de capacitação técnica, inclusive com participação de magistrados e servidores das Varas Criminais Especializadas em crimes contra ordem tributária e as Varas da Fazenda Pública;
- 5) Fornecer equipamentos de informática e impressão para a atuação dos órgãos envolvidos neste Convênio, inclusive às Varas Criminais Especializadas em Crimes Contra a Ordem Tributária e às Varas da Fazenda Pública, bem como aos Cartórios de Registros de Notas e de Imóveis do Estado da Bahia, respeitada a disponibilidade orçamentária.

b) Inspetoria Fazendária de Investigação e Pesquisa - INFIP:

Convênio de Cooperação Técnica entre o Estado da Bahia, o Tribunal de Justiça e o Ministério Público Estadual, para atuação conjunta na apuração e posterior processamento dos crimes contra a ordem Tributária. Fl. 03.

- 1) Produzir conhecimentos reveladores de fraudes fiscais praticados por indivíduos, empresas e grupos organizados para a prática de crimes contra a ordem tributária, elaborando os Relatórios de Inteligência Fiscal;
 - 2) Planejar e acompanhar as ações de busca de elementos de prova, com vistas ao cumprimento de mandados judiciais;
 - 3) Orientar e acompanhar as auditorias fiscais de constituição do crédito, decorrentes das ações conjuntas;
 - 4) Elaborar Relatórios de Inteligência Fiscal, para subsidiar os Processos Administrativos Fiscais -- PAF inscritos na dívida ativa.
- c) Através das respectivas Diretorias de Administração Tributária – DAT, de acordo com o critério geográfico de ocorrência de fatos relativos à prática de crimes contra a ordem tributária:
- 1) Disponibilizar equipe de servidores fazendários com vistas ao cumprimento de mandados judiciais para busca e apreensão de elementos de prova;
 - 2) Disponibilizar equipe de fiscalização, para a realização das auditorias fiscais necessárias à constituição dos créditos.

II - SSP:

- a) DECECAP, integrante do Departamento de Crimes contra o Patrimônio:
- 1) Disponibilizar, no mínimo, 3 (três) delegados, que poderão compor força-tarefa com Promotores de Justiça e Agentes Fiscais, para atuar em ação integrada, visando dar agilidade e efetividade à aplicação da lei penal-tributária;
 - 2) Proceder às investigações policiais, no intuito de constituir a comprovação da materialidade e a identificação da efetiva autoria do crime contra a ordem tributária;
 - 3) Prestar apoio a servidores fiscais em diligências e procedimentos investigatórios fiscais, bem como no cumprimento de mandados judiciais, quando requerido, designando os profissionais necessários à realização dos trabalhos (Delegados, Escrivães e Agentes de Polícia);
 - 4) Comunicar à SEFAZ e ao Ministério Público notícias de crimes contra a ordem tributária recebidas diretamente ou através de outras fontes, para a adoção das providências cabíveis;
 - 5) Disponibilizar à SEFAZ acesso aos relatórios conclusivos dos inquéritos policiais;
 - 6) Disponibilizar aos demais convenentes o acesso ao Sistema Informatizado de Gestão Integrada Policial -SIGIP, que se encontra em fase de implantação pela SSP.
- b) Departamento de Polícia Técnica - DPT:
- 1) Realizar com agilidade as atribuições de sua competência, voltadas para a promoção de exames e perícias técnicas, acompanhadas dos respectivos laudos e de documentos de cunho policial existentes neste órgão;

Convênio de Cooperação Técnica entre o Estado da Bahia, o Tribunal de Justiça e o Ministério Público Estadual, para atuação conjunta na apuração e posterior processamento dos crimes contra a ordem Tributária. Fl. 04.

- 2) Disponibilizar peritos para efetuar perícias e degravações de áudio, decorrentes de investigações com quebra de sigilo telefônico autorizada pelo Poder Judiciário.

c) Superintendência de Inteligência:

- 1) Disponibilizar para consulta, dentre outros:
- a) o Portal de Inteligência Investigativa da SSP;
 - b) o Mapa Georeferencial de Salvador;
- 2) contribuir para o intercâmbio e oferecer o suporte necessário em matéria de interesse comum.

III - PGE:

- a) Designar Procuradores do Estado para atuar no âmbito de força-tarefa, por solicitação específica, conforme alínea "c" da cláusula quarta do presente Convênio;
- b) Atuar como assistente nas ações intentadas pelo Ministério Público, quando for o caso;
- c) Encaminhar ao Ministério Público notícia-crime pela prática de delito contra a ordem tributária e correlatos, quando, em autos ou papéis de que conhecerem, os Procuradores do Estado verificarem a existência de crime de ação pública, remetendo ao Órgão Ministerial as cópias e os documentos necessários ao oferecimento da denúncia (art. 40, Código de Processo Penal) ou da instauração do procedimento investigatório criminal (Resolução nº 13/2006, do Conselho Nacional do Ministério Público);
- d) Promover medidas judiciais cabíveis para busca e apreensão, com vistas a embasar investigações para constituição do crédito tributário, bem como para declaração de responsabilidade tributária, quando constatada em procedimento, e quaisquer outras que se fizerem necessárias ao fiel cumprimento deste Convênio.

Cláusula Sexta: Compete à Presidência do Tribunal de Justiça da Bahia:

- a) Realizar seminários, treinamentos e cursos de capacitação técnica de magistrados e servidores das Varas Criminais com competência em Crimes Contra a Ordem Tributária, e das Varas da Fazenda Pública, quanto à matéria de sua competência;
- b) Zelar pela correta utilização de material e equipamentos de informática e de impressão disponibilizados para a consecução deste Convênio;
- c) Informatizar os Cartórios de Registros de Notas e de Imóveis do Estado da Bahia com os equipamentos mencionados na Cláusula Sétima, inciso I, letra "a", item 5, deste Convênio;
- d) Zelar pela celeridade dos processos criminais contra a ordem tributária e de execução fiscal, inclusive realizando mutirões.

Cláusula Sétima: Compete ao Ministério Público:

Convênio de Cooperação Técnica entre o Estado da Bahia, o Tribunal de Justiça e o Ministério Público Estadual, para atuação conjunta na apuração e posterior processamento dos crimes contra a ordem Tributária. Fl. 05.

- a) Avaliar as notícias-crime oferecidas e definir as que deverão ser objeto de apuração conjunta pela força-tarefa;
- b) Na apuração conjunta, officiar nas representações, nos inquéritos policiais, procedimentos investigatórios criminais e processos judiciais destinados a identificar e reprimir a sonegação fiscal e os crimes contra a ordem tributária;
- c) Para fins de consulta, implantar o cadastro estadual das ações judiciais relativas a ilícitos penais tributários;
- d) Promover medidas cautelares judiciais, tais como busca e apreensão, seqüestro e quaisquer outras que se fizerem necessárias ao fiel cumprimento deste convênio.

Cláusula Oitava: O presente convênio não envolve transferência de recursos entre os participantes. Cada um deverá arcar, mediante recursos próprios, com as despesas necessárias ao cumprimento das obrigações que lhes foram conferidas por este instrumento.

Parágrafo primeiro: Estima-se um dispêndio de R\$ 200.000,00 por parte do Estado da Bahia.

Parágrafo segundo: As despesas decorrentes deste convênio correrão por conta da Unidade Orçamentária 03.13.004 - Diretoria Geral, Unidade Gestora 03.13.003, Diretoria Administrativa, Atividade 04.122.105.2000 - Manutenção dos Serviços Técnicos e Administrativos, Elementos de Despesas 3.4.90.14.00 - Diárias Civil, 3.4.90.33 - Passagem e Despesas com Locomoção, 3.4.90.39.00 - Outros Serviços de Terceiros - Pessoa Jurídica 3.4.90.36.00 - Outros Serviços de Terceiros - Pessoa Física e 3.4.90.30.00 - Material de Consumo ficará sob a responsabilidade da Superintendência de Administração Tributária.

Cláusula Nona: Cada conveniente providenciará a publicação do extrato deste convênio no órgão oficial, na forma do parágrafo primeiro do artigo 131 da Lei nº 9.433/05.

Cláusula Décima: O Estado da Bahia compromete-se a criar, no âmbito da estrutura administrativa competente, a Delegacia Especial de Repressão a Crimes Contra a Ordem Tributária.

Cláusula Décima Primeira: Cada conveniente deverá manter sigilo sobre as informações obtidas, conforme o disposto no art. 198 da Lei Federal nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, que institui o Código Tributário Nacional.

Cláusula Décima Segunda: Em face do quanto estabelecido no art. 9º da Lei nº 10.684/03, serão adotadas as medidas necessárias para a recuperação dos créditos tributários, em virtude da extinção da punibilidade dos crimes contra a ordem tributária pelo pagamento do respectivo tributo.

Cláusula Décima Terceira: O Poder Executivo, após realização de estudos técnicos e mediante projeto de lei, poderá propor a criação de um fundo de equipamento dos órgãos convenientes com percentual dos créditos tributários recuperados.

Cláusula Décima Quarta: Este Convênio poderá ser alterado, com as devidas justificativas, mediante termo aditivo específico, desde que não implique alteração das metas ou da natureza do seu objeto.

Convênio de Cooperação Técnica entre o Estado da Bahia, o Tribunal de Justiça e o Ministério Público Estadual, para atuação conjunta na apuração e posterior processamento dos crimes contra a ordem Tributária. Fl. 06.

Cláusula Décima Quinta: O presente Convênio poderá ser denunciado, por quaisquer dos partícipes, mediante notificação escrita, antes do término da execução do seu objeto, desde que respeitada a antecedência mínima de 90 dias.

Parágrafo primeiro: A denúncia na forma acima não importará em indenização em favor de quaisquer dos partícipes.

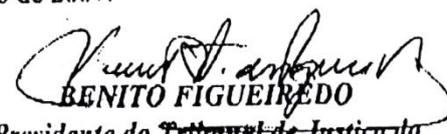
Parágrafo segundo: O descumprimento de quaisquer de suas cláusulas ou condições previstas no presente convênio poderá acarretar a sua rescisão, arcando, neste caso, a parte inadimplente, com os danos ou prejuízos que porventura causar.

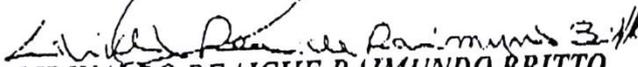
Cláusula Décima Sexta: O prazo de vigência do presente Convênio é de 02 (dois) anos, a contar da data de sua assinatura, podendo ser prorrogada por igual período, por comum interesse e conveniência das partes, através de Termo de Aditamento, desde que justificado.

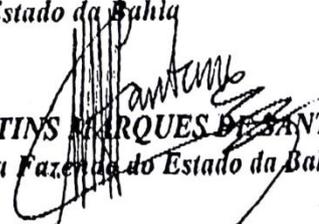
E assim, por estarem acordes, firmam o presente convênio, em seis vias, para que surta seus efeitos jurídicos.

Salvador, 31 de julho de 2007.

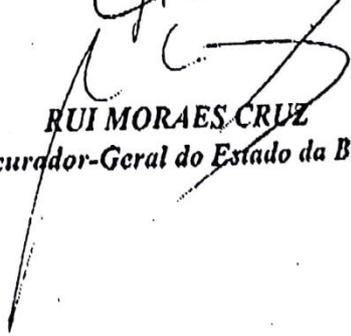

JAQUES WAGNER
 Governador do Estado da Bahia


BENITO FIGUEIREDO
 Presidente do Tribunal de Justiça do
 Estado da Bahia


LIDIVALDO REAICHE RAIMUNDO BRITTO
 Procurador-Geral de Justiça do
 Estado da Bahia


CARLOS MARTINS MARQUES DE SANTANA
 Secretário da Fazenda do Estado da Bahia


PAULO FERNANDO BEZERRA
 Secretário da Segurança Pública do
 Estado da Bahia


RUI MORAES CRUZ
 Procurador-Geral do Estado da Bahia