FUNDAÇÃO GETÚLIO VARGAS

ESCOLA DE DIREITO DE SÃO PAULO

PATRÍCIA ANTUNES MARTINS

A CONSTITUIÇÃO E OPERAÇÃO DE EMPRESAS-LARANJAS PARA O NÃO PAGAMENTO DE TRIBUTOS É CONDUTA PUNÍVEL? QUAL(IS) A(S) NORMA(S) INCRIMINADORA(S) INCIDENTE(S)

Estudo sobre a responsabilidade pela dos administradores de fato de empresas fictícias

Projeto de pesquisa apresentado como requisito para aprovação no Mestrado Profissional em Direito Penal Econômico da Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas.

SÃO PAULO

2022

SUMÁRIO (Provisório)

1. INTRODUÇÃO

2. APRESENTAÇÃO DA PROBLEMÁTICA: CASO

2.1. Justificativa Da Escolha Do Caso

2.2. Condutas Praticadas Pelo Administrador De Fato

3. MANIFESTAÇÃO DO PROBLEMA NA JURISPRUDÊNCIA NACIONAL

4. CONCEPÇÕES DOGMÁTICAS PARA ABORDAGEM DO PROBLEMA: A FRAUDE

4.1. Esquema De Análise Preliminar Dos Crimes: Possíveis Resposta Penal Ou Zonas Cinzentas

4.2. Elementos Probatórios Da Conduta Do Administrador De Fato Para Fins De Autoria Delitiva

5. GRUPO ECONÔMICO IRREGULAR

6. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

7. ANÁLISE ESTRUTURADA DO CASO (A DESENVOLVER)

8.CONSIDERAÇÕES FINAIS

1. INTRODUÇÃO

O trabalho objetiva apresentar estudo teórico-normativo quanto a (ine)existência de adequação típica na conduta do administrador de fato que constitui e opera empresas em nome de terceiros[1] e não efetua o pagamento dos tributos declarados para auferir benefício fiscal de outra empresa de que é sócio. A atuação de empresas-laranjas no mercado produz consequências jurídicas diversas, desde o prejuízo à concorrência; a constituição do crédito tributário não passível de execução fiscal ante a ausência de localização de bens do sócio "laranja" e da empresa, assim como a não responsabilização penal decorrente da dificuldade na correta adequação típica da conduta e a complexidade dos mecanismos praticados pelo administrador que impedem ou dificultam a produção probatória dos ilícitos tributários e penal tributário.

Essa realidade bastante recorrente nas atividades tributárias dos órgãos fiscais do Estado e nos órgãos de persecução penal, recomendam um minucioso estudo para identificação se essa conduta está sendo punível segundo a correta interpretação do nosso ordenamento jurídico; a identificação das normas incriminadores incidentes ou se há deficiente proteção penal na proteção do bem jurídico violado a exigir a criação de norma penal que adequada e proporcionalmente incrimine a conduta do empresário que constitui empresas-laranjas e não efetua o pagamento dos tributos declarados aos órgãos de fiscalização tributária.

O estudo problema a ser investigado e suas consequências jurídicas, se inserem nas normas da ordem tributária, econômica e relações de consumo, a qual tem no Código Tributário Nacional e na Lei 8.137/90 suas principais leis de disciplinamento do Direito Tributário e Direito Penal Tributário assim como os princípios constitucionais da legalidade, proporcionalidade e dignidade da pessoa humana[2].

---

1 Sem nenhum rigor dogmático, para fins de compreensão dessa terminologia – não jurídica – estamos considerando como tal a empresa cujo quadro societário é formada por pessoas diversas dos reais proprietários e/ou administradores dessas pessoas jurídicas, notadamente quando os titulares não possuem capacidade econômica para constituição da empresa nem usufrem dos lucros destas. A criação de empresas-laranjas pode se dar por diversas maneiras e para várias finalidades as quais serão apresentadas nesse trabalho.

2 "É essa investigação que se deve fazer quando se busca a fundamentação constitucional dos crimes relacionados ao fenômeno tributário: a descoberta da existência, ou não, de sua instrumentalidade relativamente a realização da dignidade da pessoa humana." (…) Especificamente, coloca-se de instrumento a consecução dos objetivos fundamentais arrolados no art. 3º. da Constituição: construção de urna sociedade livre, justa e solidaria; desenvolvimento nacional; erradicação da pobreza e da marginalização; redução de

A matéria se insere num importante ramo do direito penal econômico e visa proteger tanto o Estado como agente arrecadador e responsável pela prestação de serviços e garantia de direitos sociais, erradicação da pobreza e redução das desigualdade sociais, assim como as pessoas físicas e jurídicas nas suas atividades empresariais, estabelecendo limites à atuação penal do Estado e segurança jurídica nas relações comerciais de modo a impedir a imputação de tipificações penais possivelmente disformes ou não adequadas ao fato ilícito.

No sistema da análise econômica do direito, além da necessária segurança jurídica, busca-se a eficiência de mecanismos para que o contribuinte não deixe de pagar os tributos devidos, especialmente em razão das funções social e patrimonial do tributo[3], objeto indispensável na manutenção do Estado Democrático e Social de Direitos. Em outras palavras, conter o excesso punitivo do Estado, de um lado, e resguardar a segurança jurídica dos contribuintes, no que condiz com a incidência do tipo penal, de outro.

O ilícito de evasão fiscal ofende a sociedade e a manutenção do Estado Social e Democrático de Direito, cuja arrecadação tributária é fundamental para que o Estado cumpra suas funções sociais obrigatórias. Porém há muitas das críticas à criminalização de condutas que infringem a ordem tributária decorre da ausência de reprovação social do agente que sonega tributos, cuja conduta deveria ser consideradas apenas como ilícito administrativo. No entanto, quando as condutas de evasão fiscal são praticadas com fraude e mecanismos voltados ludibriar a fiscalização tributária mascarando a realidade fática para se beneficiar com o não pagamento ou pagamento a menor de tributos, esse prejuízo na arrecadação tributária do Estado decorre de atuação ilícita justificando aplicação dos tipos penais tributários. Tais condutas praticadas mediante ardil, fraude, tipificam crimes contra a ordem tributária posto que presente o dolo.

Não podemos passar à margem das dificuldades que esse problema tributário traz para os órgãos de fiscalização do Estado quanto ao conhecimento das operações comerciais

---

desigualdades sociais e regionais; promoção do bem de todos, sem preconceitos." - ESTELLITA, Heloisa. Crimes previdenciários: artigos 168-A e 337-A do CP – Aspectos gerais. Revista Brasileira de Ciências Criminais, São Paulo, v. 36, p. 336, 2001.

3 "O sistema Fiscal não visa apenas arrecadar receitas, mas também a realização de objetivos de justiça distributiva, tendo em conta as necessidades de financiamento das atividades sociais do Estado" - RODRIGUES Anabela Miranda. "Contributo para a fundamentação de um discurso punitivo em matéria penal fiscal". In PODVAL, Roberto (arg.). Temas de direito penal econômico. São Paulo: RT, 2001. p. 181, citado por ESTELLITA, Heloisa. Crimes previdenciários: artigos 168-A e 337-A do CP – Aspectos gerais. p. 336, *passim*.

por meio de empresas em nome de terceiros, autuações e cobranças dos tributos devidos por elas mediante mecanismo de estratégia sofisticada e complexa da fraude tributária.

A pesquisa se assentará no direito tributário e direito penal geral e tributário, não eximindo da necessária interdisciplinariedade que o assunto exige, de modo que faremos incursões no direito constitucional, internacional, financeiro, administrativo e normas de contabilidade.

Ponto fulcral será chegarmos a adequada resposta que nosso ordenamento jurídico pode dar como consequências jurídicas do não pagamento do tributo declarado por empresário que constitui empresas-laranjas como mecanismo para suprimir ou reduzir o pagamento de tributo.

A constituição e utilização de empresa composta por quadro societário estranho aos efetivos proprietários das pessoas jurídicas, as nominadas empresas-laranjas, produz violações no ordenamento jurídico como inadimplência de receitas tributárias, ofensa à livre concorrência, desequilíbrio no mercado e, consequente prejuízo às outras empresas. São pessoas jurídicas constituídas por interpostas pessoas que não são os verdadeiros sócios ou acionistas, ou o titular, no caso de firma individual. Tais empresas gozam de – indevida - vantagem competitiva em razão do não cumprimento da obrigação tributária principal, o pagamento do tributo. Tais fraudes fiscais desafiam a adequada tipificação da resposta de natureza penal tributária condizente com a dimensão do bem jurídico a ser protegido.

É sabido não dever o direito penal tributário servir de instrumento do Estado para a cobrança de tributos. Por outro lado, as normas de natureza tributária buscam proporcionar mecanismos que assegurem o funcionamento correto do mercado, formado por empresas, as quais devem atuar num ambiente de respeito as regras jurídicas, a lealdade concorrencial e o cumprimento das obrigações tributárias necessárias a manutenção das atividades sociais do Estado por meio da arrecadação de tributos. O descumprimento desse pacto social mediante a prática de condutas ilícitas justificam a utilização do direito penal no âmbito tributário, não em resposta punitiva ao devedor mas, sim, aquele que pratica fraude para não pagamento ou pagamento a menor de tributo[4], criando obstáculos ao já difícil processo de execução fiscal.

4 "o contribuinte do ICMS pode cometer crimes contra a ordem tributária, em tese, se ocultar da autoridade fiscal fato relevante para o surgimento da obrigação de pagar tal tributo. Isto ocorrerá quando omitir declaração que tinha o dever legal de fazer à autoridade fiscal [...]. Também, em princípio, cometerá esta modalidade de delito quando dolosamente deturpar fatos, em prejuízo da Fazenda Pública, isto é, alterar situações que devam ser de conhecimento do Fisco, fornecendo-lhe documentos falsos (v.g., produzindo o derramamento de 'notas frias'), adulterando a escrita contábil, constituindo 'empresas fantasmas', etc. Nenhum crime cometerá, porém, quando apenas deixar de recolher o ICMS, após ter feito corretamente

Objetiva o trabalho apurar as consequências penais do administrador de fato que suprime ou reduz o pagamento de tributos por meio de terceiras pessoas jurídicas, além de buscar contribuir com o combate a evasão fiscal.

É preciso encontrar a correta adequação típica para que não se utilize o direito penal como fins arrecadatórios e instrumento de punição, via aplicação de pena criminal, para dívidas fiscais, assim como, precisamos encontrar a correta resposta penal para evitar estímulos a sonegação de tributos em razão da impunidade ou escolha estratégica mais vantajosa ao contribuinte sonegador, pois nem o direito penal pode ser indevidamente utilizado para fins arrecadatórios nem tampouco pode estimular – como em "Teoria dos Jogos" – a condutas delitivas de natureza fiscais.

O objetivo deste trabalho é analisar a responsabilidade penal dos administradores de fato envolvidos em situações de evasão fiscal identificando os tipos penais aplicáveis conforme a legislação vigente e as consequências jurídicas adequadas e se há resposta penal satisfatória para a proteção do bem jurídico protegido – arrecadação tributária - além de buscar contribuir com o combate a evasão fiscal.

---

todas as anotações de estilo. Em suma, falta tipicidade na conduta do contribuinte que declara e não paga seu débito de ICMS."(CARRAZZA, 2010, p. 607).

2. APRESENTAÇÃO DA PROBLEMÁTICA: CASO

O trabalho se propõe a explorar o tema da evasão fiscal e a responsabilidade penal dos administradores de fato por meio da criação de empresas em nome de terceiros com o intuito de não pagar tributos. Nesse sentido, apresento o problema da pesquisa: ADRIANO é sócio-administrador de uma sociedade limitada sob regime tributário de lucro real atuando no ramo de atacado e varejo de bebidas e alimentos. Essa empresa, aqui denominada Sociedade Real ou SR, atua regularmente no mercado, prestando as devidas informações ao Fisco Estadual e pagando seus tributos. Além dela, ADRIANO constituiu e administrou, de fato e sucessivamente, três sociedades limitadas (empresa de pequeno porte) do mesmo ramo de comércio. Na Sociedade Fictícia 1 (SF1), utilizou os dados de duas pessoas naturais então empregados da SR para a constituição da sociedade. SF1 adquiriu e vendeu mercadorias cuja renda destinava-se a ADRIANO e sua SR; essas operações foram devidamente escrituradas nos livros fiscais, mas as quantias devidas mensalmente a título de ICMS não foram pagas. A empresa funcionou por 4 anos e, em razão do acúmulo do passivo tributário, foi encerrada. O Fisco estadual iniciou a fiscalização, culminando com autuação e inscrição em dívida ativa do crédito tributário do Estado. Na execução fiscal não é foi localizado nenhum patrimônio da empresa SF1 nem de seus sócios. Após o encerramento da SF1, ADRIANO constituiu a SF2 utilizando os dados de terceiros sem o conhecimento destes e, gerindo-a de fato, procedeu da mesma forma: adquiriu e vendeu mercadorias; essas operações foram devidamente escrituradas nos livros fiscais, mas as quantias devidas mensalmente a título de ICMS não foram pagas. A empresa atuou por 3 anos. Após o acúmulo dos débitos tributários e porque esse passivo gera o alerta do Estado atraindo fiscalizações e execuções fiscais, a SF2 é encerrada. É realizada autuação fiscal e inscrição em dívida ativa do crédito tributário do Estado. Na execução fiscal não é localizado nenhum patrimônio da empresa muito menos dos seus sócios. Da mesma forma, ADRIANO constitui a SF3 em nome de outros dois ex-funcionários da SR. O modelo de atuação é semelhante aos anteriores: aquisição e venda de mercadorias; operações escrituradas e quantias decorrentes do valor do tributo de ICMS não são pagas e o Estado não consegue sucesso na cobrança do débito fiscal visto não possuir nenhum patrimônio em nome da empresa nem dos seus sócios. ADRIANO não possuía procuração para administrar as empresas por ele criadas em nome de terceiros. Após a constituição do crédito tributário, o Ministério Público recebeu as Representações Fiscais para fins de apurar os eventuais ilícitos penais tributários. As informações constantes nas

Representações Fiscais e Inquéritos Policiais instaurados aponta que toda a gestão e comércio das SF1, SF2 e SF3 utilizavam recursos humanos e logísticos da SR, inclusive, as mercadorias eram vendidas nos pontos de venda (mercados) de SR. As três empresas criadas funcionaram seus comércios no mesmo endereço. A atuação do administrador de fato objetiva subtrair sua empresa (SR) das obrigações tributárias, especialmente, o pagamento de tributos e, portanto, não ter o patrimônio dela nem o seu pessoal atingido numa execução fiscal.

Pergunta-se: Por constituir e gerir de fato as empresas SF1, SF2 e SF3, ADRIANO é punível penalmente? A atuação pré determinada ao não pagamento de ICMS, a vantagem competitiva auferida, a ofensa a livre concorrência e finalidade da supressão ou redução do tributo, mesmo tendo realizado as declarações às autoridades fazendárias[5] configura qual crime?

Alguns possíveis questionamentos que podem ser levantados na narrativa do caso buscarei já aclará-los. O primeiro deles é que o encerramento ou extinção[6] das empresas SF 1, 2 e 3 (baixa no CNPJ, Inscrição Estadual ou Municipal) pode ser realizado mesmo que existam débitos tributários em aberto ou suspensos nos três âmbitos de governo. A autorização legal para encerramento formal da empresa devedora é prevista no art. art. 9º da LC nº 123/06[7] que institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte[8].

---

5 Declarações de Informações do ICMS e Movimento Econômico - DIMEs à Secretaria da Fazenda Estadual.

6 Alternativamente as empresas SFs poderiam ficar inativas, suspendendo todas as suas atividades operacionais e não operacionais, visando não chamar a atenção do fisco pelos mesmos motivos. No entanto, nessa situação, ainda persistiriam as obrigações tributárias acessórias cujo descumprimento pode gerar multas e mais débitos tributários.

7 Art.9º O registro dos atos constitutivos, de suas alterações e extinções (baixas), referentes a empresários e pessoas jurídicas em qualquer órgão dos 3 (três) âmbitos de governo ocorrerá independentemente da regularidade de obrigações tributárias, previdenciárias ou trabalhistas, principais ou acessórias, do empresário, da sociedade, dos sócios, dos administradores ou de empresas de que participem, sem prejuízo das responsabilidades do empresário, dos titulares, dos sócios ou dos administradores por tais obrigações, apuradas antes ou após o ato de extinção.(Redação dada pela Lei Complementar nº 147, de 2014)

§ 1o O arquivamento, nos órgãos de registro, dos atos constitutivos de empresários, de sociedades empresárias e de demais equiparados que se enquadrarem como microempresa ou empresa de pequeno porte bem como o arquivamento de suas alterações são dispensados das seguintes exigências:

I - certidão de inexistência de condenação criminal, que será substituída por declaração do titular ou administrador, firmada sob as penas da lei, de não estar impedido de exercer atividade mercantil ou a administração de sociedade, em virtude de condenação criminal;

II - prova de quitação, regularidade ou inexistência de débito referente a tributo ou contribuição de qualquer natureza."

8 Para os efeitos da lei acima mencionada considera-se microempresa, aquela que aufira, em cada ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais); e, empresa de pequeno porte, a que aufira, em cada ano-calendário, receita bruta superior a R$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) e igual ou inferior a R$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais).(Redação dada pela Lei Complementar nº 155, de 2016)

Outro dado relevante é que o administrador de fato não utilizava as empresas em nome de terceiros para manter a sua empresa SR em regime tributário privilegiado pois atua sob o regime de lucro real – os impostos são calculados de acordo com o lucro líquido ao final da demonstração contábil e o encerramento voluntário das SFs visava "fugir" das obrigações tributárias na tentativa de não ser cobrada administrativamente após inscrição em dívida ativa ou judicialmente via execução fiscal.

As empresas SFs adquirem estoque/mercadorias em seu nome e as comercializa, porém os produtos pertencem, de fato, a empresa SR. A operação também pode se dar com a emissão de notas fiscais de venda pela SF destinada à SR, havendo constituição dos débitos tributários para a SF e a geração de créditos tributários fictícios para a empresa Sociedade Real(SR).

Objetiva-se, assim, na presente pesquisa, a adequada análise da conduta punível nas relações comerciais quando se utiliza de "empresas laranjas", do mesmo grupo econômico, como interposta destinatária do produto comercializado para diluir a contabilidade, como estratégia de redução de tributo, fornecendo aparência de legalidade ao realizar a correta escrituração contábil de cada empresa individualmente, mas não pagando os tributos devidos[9].

2.1. Justificativa Da Escolha Do Caso

O caso escolhido para o presente trabalho de pesquisa possui significativa recorrência no trabalho fiscalizatório, especialmente, das secretarias de tributação estaduais assim como pelos órgãos de atuação persecutória. Empresas atuam no mercado com práticas de evasão fiscal ao se beneficiarem de pessoas jurídicas criadas em nome de terceiros em benefício daquelas que permanecem com saúde fiscal enquanto todo o passivo tributário é constituído em nome das empresas tidas como fictícias pois os titulares destas apenas disponibilizam seus nomes mas não as gerem. Esse modelo de atuação no mercado também pode acontecer com grupos econômicos de fato que acumulam dívidas tributárias de empresas em nome de parentes, terceiros, sócios ocultos.

As execuções fiscais instauradas contra essas empresas devedores do Estado e criadas em nome de terceiros não trazem resultados positivos pois não se localizam patrimônio para

---

9 O processo administrativo fiscal pode encontrar dificuldades na apuração para constituição do crédito tributário pois não se sabe sequer os valores envolvidos nas operações.

penhora de bens nem das empresas nem dos seus titulares. Assim, a execução se mostra infrutífera e há obstáculo para a administração tributária executar seu crédito em razão deste ter sido criado com a utilização de "laranjas" no quadro societário ou pelo encerramento irregular das suas atividades dessa empresa.

O caso em tela destaca as manobras que podem ser empregadas para contornar as obrigações tributárias. O administrador de fato ao utilizar empresas em nome de terceiros para não pagar tributos atua mediante práticas de possível evasão fiscal, ainda que a empresa efetue suas obrigações assessórias junto ao Fisco[10].

O funcionamento de pessoas jurídicas na atividade comercial por meio de laranjas, "testas de ferro" tem a finalidade de proteger o patrimônio do proprietário de fato dessa empresa e dificultar a arrecadação fiscal do ente público. A constituição e operação de empresa em nome de laranja pelo administrador de fato pode se dá por várias razões como para evitar futura responsabilização penal por ilícitos tributários; blindagem do seu patrimônio para que eventuais execuções fiscais ou de natureza ressarcitória/indenizatória não recaiam sobre seu patrimônio pessoal em ocorrendo despersonalização da pessoa jurídica; eventuais impedimentos legais de integrar quadro societário de pessoa jurídica que possa contratar com o poder público por ter sido condenada em ação de improbidade administrativa (Lei n. 8.429/92) ou a empresa ter sido condenada administrativa ou judicialmente por ato lesivo previsto na Lei n. 12.846/2013[11], adequação aos critérios de regime especial de arrecadação tributária ou, simplesmente, eximir-se de pagar tributo.

O trabalho busca apurar se essa blindagem tributária em favor de determinada empresa ou grupo econômico de fato por meio da conduta do administrador de fato é penalmente relevante e discorrer sobre a eficácia do nosso sistema tributário e suas vulnerabilidades em busca de apresentar propostas que possam contribuir para seu aprimoramento.

---

10 Embora não seja essa a motivação da atuação das Sfs, mas muitas dessas empresas-laranjas são constituídas para que a empresa principal se adeque aos critérios do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições (ou Super Simples) - O Simples Nacional objetiva, principalmente, dispensar tratamento tributário favorecido às microempresas (MEs) e às empresas de pequeno porte (EPPs) para submetê-las a uma carga fiscal mais branda em atenção ao cumprimento do estabelecido no art. 146, III, "d", e parágrafo único da Constituição Federal, introduzido em nosso ordenamento jurídico pela Lei Complementar 123, de 14.12.2006 e, assim, reduza consideravelmente sua carga tributária.

11 Art, 12 Lei 8.429/92: proibição de contratar com o poder público ou de receber benefícios ou incentivos fiscais ou creditícios, direta ou indiretamente, ainda que por intermédio de pessoa jurídica da qual seja sócio majoritário, pelo prazo não superior a 14 (catorze) anos; (Redação dada pela Lei nº 14.230, de 2021) e Art. 19 da lei 12.846/2013, II- suspensão ou interdição parcial de suas atividades; II – dissolução compulsória da pessoa jurídica.

Diante desse contexto, não temos clareza quanto a tipificação penal existente na nossa legislação, a despeito do não pagamento de tributos formalmente constituído em nome de terceiros mediante atuação de administrador de fato, procurando apontar se temos instrumentos no nosso ordenamento jurídico que apresente uma resposta eficiente à solução do problema?

De pronto, exclui-se a fraude à execução tipificada no art. 179 do Código Penal pois os atos praticados para fraudar a cobrança pelo credor só serão típicos se a prática da fraude ocorrer após a existência de processo judicial de cobrança da dívida ativa e, segundo a Súmula 375 do STJ, o reconhecimento da fraude à execução depende do registro da penhora do bem alienado ou da prova de má-fé do terceiro adquirente além da insolvência que a fraude deva importar sob pena de atipicidade da conduta, requisitos não preenchidos pela situação fática do ora caso proposto.

O cenário aponta fraudes fiscais complexas para inadimplência tributária como modelo de atuação empresarial.

2.2. Condutas praticadas pelo administrador de fato

O administrador de fato estabelecia empresas em nome de terceiros, mas atuava, mesmo sem outorga de poderes, como o verdadeiro administrador e beneficiário final. Operava sua empresa (SR) mediante as aquisições e vendas em nome de outras empresas, utilizando-se das notas fiscais, do estoque de mercadorias em nome destas para obter benefício com o não pagamento de tributos decorrentes do movimento fiscal e, assim, criar um passivo tributário para as empresas em nome de terceiros. Desde o momento da criação das SFs objetiva-se subtrair-se dos pagamentos de tributos da SR. Estaria o administrador de fato omitindo, na sua empresa real (SR), operações de entrada e saída de mercadorias nos documentos ou livros exigidos pela lei fiscal, não declarando o estoque final de produtos que ingressam em sua empresa e furtando-se ao recolhimento de impostos legalmente incidentes em razão de suas circulações do ICMS? Haveria tipicidade penal dessa conduta com o tipo do art. 1º. inciso I da lei n. 8.137/90 (omitir informação ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias)?

A prática cria uma espécie de “blindagem tributária” da SR para aliviar os encargos tributários devidos em virtude das atividades comerciais.

As empresas são criadas em nome de empregados ou parentes do administrador, bem como em nome de empregados de outras empresas que também integra a estrutura criada pelo mesmo administrador. Essas entidades jurídicas ocultavam a identidade real da pessoa responsável pelas transações comerciais. Além disso, o administrador de fato simulava a compra de mercadorias em nome dessas empresas e as redirecionava para o estabelecimento comercial de sua titularidade regular (SR).

O Administrado de fato, com tais condutas, consegue desenvolver atividade empresarial sem registro de dívida tributária nas empresas em seu nome, deixando a dívida ativa decorrente do seu negócio inscrita em nome das empresas criadas em nome de terceiros. A atividade econômica exercida pelo administrador de fato se baseia em criação e manutenção de estrutura empresarial que têm na inadimplência tributária sistemática sua maior vantagem concorrencial e deliberado desrespeito à legislação tributária mediante fraude ou manobras enganosas, cuja finalidade é induzir em erro a administração tributária, para lograr a evasão, total ou parcial do tributo devido.

A possível responsabilização penal do administrador de fato decorre da sua conduta de utilizar-se de terceiros, popularmente definidos como laranjas ou testas de ferro em seu benefício, ainda que não conste formalmente como contribuinte, responsável tributário ou representante legal.

De todo modo, a responsabilidade penal do administrador de fato não exige que os atos tenham sido por ele pessoalmente praticados pois a conduta típica penal da Lei n. 8137/90 não exige atuação pessoal direta e, de forma geral, a norma penal permite a responsabilidade por ilícitos praticados por terceiro, ou seja, executor material do ilícito, admitindo a responsabilidade do partícipe ou do mandante.

3. MANIFESTAÇÃO DO PROBLEMA NA JURISPRUDÊNCIA NACIONAL

Recentemente o Supremo Tribunal Federal nos autos do RHC 163.334/SC estabeleceu balizas que servirão de norte aos operadores do direito – embora a decisão seja desprovida de eficácia vinculante e efeitos *erga omnes* – quanto a criminalização do não recolhimento de tributos declarados e não pagos pela empresa. Os votos divergentes nesse julgado assim como no HC 399.109/SC do Superior Tribunal de Justiça[12] apontam que a matéria longe estar de uniformização interpretativa quanto ao direito aplicável.

O caso trazido à pesquisa nos abre também o questionamento se estaríamos apenas diante de um devedor contumaz de ICMS nos moldes do julgado pelo STF no RHC 163.334/SC. A contumácia do não pagamento decorreu de planejamento desde a constituição da empresa mediante interposta pessoas como "laranjas" e outros artifícios sistemáticos de violação do ordenamento jurídico para se beneficiar com o não pagamento de tributos. Assim entendendo, as declarações dos impostos devidos pelas SFs se coaduna com a resposta penal dada pelo STF no referido precedente?

Embora os referidos julgados não tratem especificamente do objeto do presente trabalho, o voto condutor e vencedor no STF[13] utilizou como fundamento exemplificativo para a tipificação penal do art. 2º., II da Lei 8.137/90[14] a conduta da utilização de empresas "laranjas"[15] no quadro societário.

No tocante ao elemento subjetivo do tipo, inovou o julgado com interpretação complementar da figura do "devedor contumaz", cuja conceituação é vaga e não uniforme na doutrina.

---

12 O placar foi cinco votos a três no STJ e sete votos a três no STF. Segundo essa decisão, o contribuinte de ICMS que prestar todas as informações e declarações exigíveis relativamente à apuração deste tributo, mas não efetuar o pagamento do valor devido incide nas penas do art. 2º, II, da Lei 8.137/90.

13 Fixou-se a seguinte tese: "O contribuinte que deixa de recolher, de forma contumaz e com dolo de apropriação, o ICMS cobrado do adquirente da mercadoria ou serviço incide no tipo penal do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990".

14 Art. 2º., II, da Lei 8.137/92: Constitui crime da mesma natureza: 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;

15 A utilização de empresas laranjas ou fantasmas, embora ainda sem uniformidade no tratamento penal, recebe destaques nos tribunais superiores a ponto de fundamentar a mitigação da Súmula Vinculante 24 do STF, no julgado no STJ, HC 715307, 6ª Turma, Relª Laurita Vaz, j. 15.02.2022, DJe 25.02.2022, quando o *modus operandi* para a prática do crime tributário envolver a constituição de empresas fantasmas.

Com efeito, consta do Acórdão do STF:

> "A caracterização do crime[16] depende da demonstração do dolo de apropriação, a ser apurado a partir de circunstâncias objetivas factuais, tais como o inadimplemento prolongado sem tentativa de regularização dos débitos, a venda de produtos abaixo do preço de custo, a criação de obstáculos à fiscalização, a utilização de "laranjas" no quadro societário, a falta de tentativa de regularização dos débitos, o encerramento irregular das suas atividades, a existência de débitos inscritos em dívida ativa em valor superior ao capital social integralizado etc".

Seguindo a premissa da posição do STF, a declaração de débito[17] pelo contribuinte cujo quadro societário é formado por "laranjas", ao promover tal declaração desacompanhada do oportuno recolhimento, cingir-se-ia no mesmo tipo penal do art. 2º. da Lei 8.37/90 para o qual inovaram, na criação típica[18] do contribuinte não pagador contumaz.

---

16 O tipo penal em discussão no julgado foi o do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990.

17 Os débitos tributários são declarados por meio do "lançamento". Na maioria dos tributos esse lançamento se dá pelo próprio contribuinte no chamado autolançamento.

18 Tramita na Câmara dos Deputados o Projeto de Lei 1.646/2019 que estabelece, entre outras providências, medidas para o combate ao devedor contumaz. De acordo com o artigo 1º, parágrafo único, do referido Projeto de Lei, considera-se devedor contumaz "o contribuinte cujo comportamento fiscal se caracteriza pela inadimplência substancial e reiterada de tributos". Nesse projeto consta documento da Associação dos Juízes Federais do Brasil (AJUFE), no qual descreve que o devedor contumaz, "para além da inadimplência intencional e sistemática de obrigações tributárias", sua conduta também se espraia "por artifícios outros como o de se valer de falsificações e uso de 'laranjas' para mascarar os verdadeiros responsáveis pelo empreendimento e suas fraudes". Também tramita na Comissão de Assuntos Econômicos do Senado, o Projeto de Lei 284/2017 que pretende regulamentar o artigo 146-A da Constituição Federal e apresenta definição para o devedor contumaz – no artigo 4º, II, constando que o devedor contumaz estará "caracterizado na hipótese de inadimplência substancial, reiterada e injustificada de tributo" e esta inadimplência deverá se dar diante de umas das seguintes situações:

a) evidências de que a pessoa jurídica tenha sido constituída para a prática de fraude fiscal estruturada, inclusive em proveito de terceiras empresas; b) evidências de que a pessoa jurídica esteja constituída por interpostas pessoas que não sejam os verdadeiros sócios ou acionistas, ou o titular, no caso de firma individual;

c) evidências de que a pessoa jurídica participe de organização constituída com o propósito de não recolher tributos ou de burlar os mecanismos de cobrança de débitos fiscais;

d) produção, comercialização ou estocagem de mercadoria roubada, furtada, falsificada, adulterada ou em desconformidade com os padrões estabelecidos pelo agente regulador e/ou órgão fiscalizador competente;

e) utilização como insumo, comercialização ou estocagem de mercadoria objeto de contrabando ou descaminho.

4. CONCEPÇÕES DOGMÁTICAS PARA ABORDAGEM DO PROBLEMA: A FRAUDE

A Lei n. 8.137/90, principal legislação que define os crimes fiscais, estabelece em seu artigo primeiro as condutas ilícitas caracterizadoras de fraudes antes da constituição do tributo e, em seu artigo segundo, os ilícitos praticados após sua constituição. A casuística aponta aumento de processos de evasão fiscal de contribuintes que realizam todas as declarações fiscais mas não efetuam o pagamento dos tributos. As condutas típicas ali previstas deixa silente situações práticas das relações comerciais que podem também violar a ordem tributária. Por certo, o legislador não consegue antever todas as condutas ilícitas para criação do tipo penal, especialmente nesse setor de atividades de mercado/empresarial, mas o julgador também não pode, substituindo o legitimado, interpretar condutas para tipificá-las como crimes ou inserir elementos normativos inexistente no tipo em afronta ao princípio da legalidade.

A fraude como elemento dos ilícitos tributários torna a conduta – desvalor da ação – de maior reprovação social e sanção mais severa. Nesse sentido, o STF quanto a definição dos crimes contra a ordem tributária, os quais não se referem simplesmente ao inadimplemento de tributos, "*mas aos atos praticados pelo contribuinte com o fim de sonegar o tributo devido, consubstanciados em fraude, omissão, prestação de informações falsas às autoridades fazendárias e outros ardis*" (STF, RG no ARE 999.425/SC, rel. Min. Ricardo Lewandowski, DJe 16.03.2017).

Conforme já manifestado nesse trabalho, a conduta fraudulenta determina a diferença de sanção nos tipos da lei contra a ordem tributária. Com bastante clareza afirma (MALAN, 2010, p. 235): [há] "maior reprovação social na conduta do contribuinte que propositadamente emprega uma fraude para se omitir do recolhimento do tributo".

Interessante o posicionamento de Heloisa Estelita (ESTELLITA, RBCCrim 36, passim.) quanto as diferenças do preceito secundário dos tipos da Lei nº 8.137/1990 para condutas que produzem o mesmo resultado concreto (o prejuízo patrimonial) decorre do fato do contribuinte ou responsável realizar ou não o autolançamento ou o lançamento por declaração cuja consequência é levar ao conhecimento da administração tributária à ocorrência do fato gerador do tributo sem a necessidade do lançamento de ofício para a constituição do crédito. Acrescento ainda que a diferença do tratamento penal também decorre

do desvalor da conduta quando nesta há a prática de fraude[19] a justificar a resposta penal mais severa ao tipo.

A prévia intenção de não pagar tributo mediante mecanismo de autolançamento dos tributos pode configurar fraude na declaração diante da falsidade nela contida com vistas a eximir-se total ou parcialmente do pagamento de tributos na medida que objetiva realizar as declarações fiscais e não cumprir o passivo tributário. O tipo penal do art. 1o. da Lei n. 8.137/90 traz em sua parte final a seguinte descrição: "ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo". Nesse caso, poderia tratar-se alienação do patrimônio da empresa e pessoa física para evitar a execução fiscal.

A atuação do administrador de fato das sociedades fictícias apontam possivelmente um modelo de fraude estruturada, considerando esta como a que dificulta os órgãos de fiscalização a identificação do real movimento fiscal e contábil de uma empresa e o conhecimento do faturamento e valor dos tributos devidos. Nesse caso, na medida que o administrador de fato se serve de pessoas jurídicas fictícias e utiliza seus documentos contábeis, fiscais e produtos na sociedade empresária de que é sócio, há dificuldade fiscalizatória na identificação [real] do valor do tributo devido pela sociedade regular assim como na identificação dos débitos fiscais que deveriam ser da sociedade regular e não das empresas-laranjas. A constituição do crédito tributário, desde a sua origem, padece de higidez pois há falsidade na identificação do contribuinte interessado ou responsável pelo fato oponível - operar uma PJ em nome de terceiros.

As condutas possivelmente ilícitas devem ser apuradas quanto a autoria podendo imputá-las, também, as pessoas que atuam como "laranjas" pois estes possuem interesse jurídico na relação jurídico-tributária, ainda que por omissão, fazendo parte da situação que permite a ocorrência do fato gerador. Entendemos que o fato gerador da obrigação principal, constante do art. 124,I, do CTN aplica-se para os casos de dolo, fraude ou simulação.

A pesquisa adotará o sentido da omissão juridicamente relevante trazida por Pierpaolo Bottini[20], que nada mais é do que "a ausência de um comportamento – voluntária e consciente

---

19 "A fraude fiscal surge a esta luz com um estatuto dogmático ambivalente: ela é tipicamente, um crime de falsidade, mas é também e ao mesmo tempo, materialmente um crime contra o patrimônio fiscal". Dias, J. de F.; Andrade, M. da C. In Instituto de Direito Penal Econômico e Europeu, Direto Penal Econômico e Europeu, p. 420.

20 BOTTINI, Pierpaolo Cruz. Crimes de omissão imprópria. São Paulo: Marcial Pons, 2018. p. 3

– exigido (e por isso esperado) pela norma jurídica", devendo possuir relevância e impedir ou dificultar que a autoridade fiscal promova o lançamento do tributo pelos meios ordinários[21].

4.1. Esquema de análise preliminar dos crimes: possíveis resposta penal ou zonas cinzentas

O emprego da tutela penal em matéria tributária assenta que a norma penal, não descurando de sua *ultima ratio*, é idônea, necessária e adequada para consecução dos fins a que se destina proteger. À dogmática penal creditam *merecimento, relevância e necessidade* da sanção penal[22] para o injusto fiscal.

Tipos penais, *prima facie*, de possível incidência ao caso: evasão fiscal (art. 1o., I, II e/ou IV, art. 11 e 12, I, da Lei. n. 8.137/90 c/c 71, caput, do Código Penal: a criação sequencial das SF1, SF2 e SF3, todas com débitos fiscais, sugere evasão; apropriação indébita tributária (art. 2º, inciso II da Lei nº 8.137/90): os tributos eram declarados e não pagos; falsidade ideológica (art. 299 do CP): a utilização de dados alheios para constituição das SFs demanda uma análise detalhada do tipo; falsidade documental: (art. 297, §2º do CP)[23]: inserção de dados não condizentes com a realidade nos livros mercantis; fraude à execução (art. 179 do Código Penal): necessário apurar se houve intenção de fraudar a execução ao criar a SF2, após cessar as operações da SF1, assim sucessivamente com a criação da SF3, como atos preparatórios; art. 11 da Lei. n. 8.137/90: norma de extensão da responsabilidade penal (autoria e participação).

Outras normas previstas da Lei n. 8.137/90, ainda que sem natureza penal, também pode nos auxiliar nessa pesquisa, são eles: art. 124, I[24] (quanto a solidariedade da obrigação

21 "é necessário que, para a consecução do objetivo desejado, o autor se utilize de algum meio fraudulento em sua conduta comissiva ou omissiva que impossibilite a cobrança pelos meios ordinários".(MACHADO, 2011, p. 421).

22 O Supremo Tribunal Federal, no ARE 999425 RG, ao analisar alegada inconstitucionalidade do art. 2º, inciso II, da Lei n. 8.137/1990, afirmou, em repercussão geral, que os crimes previstos na Lei n. 8.137/1990 não violam o disposto no art. 5º, inciso LXVII, da Constituição Federal nem o Pacto Internacional dos Direitos Civis e Políticos e a Convenção Americana sobre Direitos Humanos - tratados internacionais de proteção dos direitos humanos.

23 O inciso III do §2º deste artigo limita a falsidade em documento contábil ou em qualquer outro documento da empresa perante a previdência social.

24 Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

tributária), art. 149, VII[25] (modalidades de lançamento); art. 135[26] (responsabilidade de terceiros quanto ao cumprimento da obrigação tributária principal). Esses tipos legais serão analisados em capítulo próprio sobre a responsabilidade solidária da obrigação tributária.

As ocorrências práticas acima mencionadas são alguns exemplos de fraudes fiscais estruturadas[27] e/ou fraudes após a constituição do tributo.

O ponto de partida é que os delitos contra a ordem tributária têm como substrato essencial a fraude ou a falsidade. Fraude fiscal como burla para avultar a arrecadação tributária e, numa outra vertente, a violação do dever da verdade informacional.

Talvez possamos aproveitar como alguma diretriz, o tratamento penal da fraude fiscal na Espanha para as fraudes à execução, aplicável a fraude na execução fiscal – "Frustación de la ejecución" com tipificação penal possivelmente mais apropriada ao ataque sofrido ao bem jurídico e suas consequências sociais cujo artigo 257, § 3º do Código Penal espanhol[28] estabelece pena de 01 a 06 anos.

---

25 Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: (…) VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

26 Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

I - as pessoas referidas no artigo anterior: (III - os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes);

27 A expressão já consta do Protocolo ICMS nº 66/09, do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ): "Entende-se por fraude fiscal estruturada a de natureza penal tributária, cujas principais características são as seguintes: a) estruturadas através de mecanismos complexos; b) perpetradas por grupos especialmente organizados para tais fins (organizações criminosas); c) operacionalizada com o emprego de diversos artifícios como dissimulação de atos e negócios, utilização de interpostas pessoas, falsificação de documentos, simulação de operações, blindagem patrimonial, operações artificiosas sem fundamentação econômica, utilização de paraísos fiscais, utilização abusiva de benefícios fiscais, utilização de empresas sem atividade econômica de fato para absorver eventuais responsabilidades, etc.

"Todo o estratagema envolvido no planejamento com o objetivo de se furtar ao cumprimento das obrigações tributárias tem sido denominado de fraude fiscal estruturada" - Fernanda Vilares in Cooperação interinstitucional e combate à fraude fiscal estruturada - Revista da PGFN.

28 Frustração das execuções: Art. 257, 3. CP Espanhol:

"O disposto no presente artigo tera aplicação qualquer que seja a natureza ou origem da obrigação ou dívida cuja satisfação ou pagamento se intente elidir, incluídos os direitos econômicos dos trabalhadores, e independentemente de que o credor seja um particular ou qualquer pessoa jurídica, pública ou privada.

Não obstante o anterior, no caso da dívida ou obrigação que se tente elidir seja de Direito público e a credora seja uma pessoa jurídica pública, ou se trate de obrigações pecuniárias derivadas da prática de um delito contra a Fazenda Pública ou Seguridade Social, a pena e impor será de prisão de um a seis anos e multa de doze a vinte e quatro meses." (tradução nossa)

De todo modo, como regra da dogmática penal, a maior ou menor gravidade da resposta penal deve levar em conta a gravidade do injusto praticado contra o bem jurídico. Por isso nosso posicionamento, nesse momento, é pelo reconhecimento da ocorrência de fraude[29] na conduta do administrador de fato pois efetuou a criação da empresa em nome de terceiro e a administrou em proveito da empresa que possui em seu próprio nome, omitindo das autoridades fazendárias as informações verdadeiras quanto ao responsável pelas SFs, declarando falsamente faturamento, venda, estoque e contabilidade da empresa em seu nome e da empresa em nome de terceiro pois as mercadorias que entraram e saíram não pertenciam ou se destinavam exclusivamente a empresa em nome do laranja. Esta pertencia formalmente a um terceiro que ou não sabia ter seu nome utilizado para constituir e operar uma pessoa jurídica ou, mesmo com seu conhecimento, permitia o uso pelo administrador de fato, real proprietário da empresa. O ICMS não recolhido, ainda que registrado e declarado toda movimentação fiscal de entrada e saída, consistiu numa contabilidade criada em nome de empresa fictícia pois os titulares de direito não atuavam no mercado e toda a informação repassada ao Fisco servia para omitir dados de empresa que se beneficiava do movimento de outra para não demonstrar o real volume de circulação de bens e, assim, suprimir ou reduzir o quantitativo de tributo devido, configurando a vontade consciente de fraudar, sonegar, dissimular ou omitir obrigações acessórias.

A intenção de eximir-se do pagamento do tributo mediante artifício fraudulento, configura conduta dolosa. Na condição de administrador – ainda que de fato – detinha a decisão de como agir quanto ao (des)cumprimento das obrigações principais e acessórias. O agir diverso para eximir-se do pagamento de tributos mediante conduta fraudulenta pode o responsabilizar criminalmente. Por outro lado, a pessoa em nome de quem estar a empresa, ao permitir que o Fisco desconheça a realidade jurídica tributária, ou seja, o administrador de fato e real interessado na atividade da pessoa jurídica devedora, também atua mediante conduta que pode ter repercussão penal, pois atua na condição de "laranja" encobrindo o interesse do administrador de fato de não pagar tributo mediante utilização da empresa daquele.

Entendemos que esse posicionamento não contraria, a princípio, os que defendem haver apenas inadimplência quando o contribuinte reconhece suas dívidas por meio do

---

29 "A fraude é definida pelo art. 72 da Lei 4.502/64 como sendo toda ação ou omissão dolosa que visa a impedir ou retardar, total ou parcialmente a ocorrência do fato jurídico tributário ou modificar suas características essenciais de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou evitar ou diferir seu pagamento."

autolançamento mas deixa de pagá-la, visto que estamos a tratar nesse trabalho de pesquisa, do não pagamento do ICMS constituído mediante fraude por dissimulação dolosa das obrigações acessórias da empresa laranja. A constituição da empresa e sua gestão fiscal não observou os procedimentos regulares, dificultando a Administração tributária de executar a dívida ativa em razão do desconhecimento verdadeiro das informações.

4.2. Elementos probatórios da conduta do administrador de fato para fins de autoria delitiva

O vínculo do Administrador de Fato com as pessoas jurídicas em nome de terceiros deve restar indubitavelmente demonstrado. Algumas circunstâncias concretas podem comprovar ou apontar indícios de utilização de empresa laranjas na atividade empresarial. O Fisco tem se utilizado a auditoria contábil nas suas fiscalizações (realizada com o confronto do volume das movimentações bancárias sem os correspondente dados contábeis e fiscais informados na Escrituração Contábil Digital – ECD e Escrituração Fiscal Digital - EFD[30]); empregados que já trabalharam na empresa SR possuem registros trabalhistas em empresas dos terceiros/laranjas (SFs); empregados desconhecem o titular em nome de quem consta o dono/sócio da empresa visto que é o administrador de fato quem atua como proprietário daquela; há identidade de endereços de funcionamento para mais de uma pessoa jurídica (SF1, SF2, SF3) ainda que em períodos diversos; identidade de endereços de funcionamento da empresa SR e empresa SF; endereço do imóvel das empresas fictícias (SFs) corresponde a imóvel de propriedade do próprio administrador de fato ou de pessoas do seu núcleo familiar; identidade de contador das empresas SR e demais SFs; existência de procurações entre pessoas físicas do titular da empresa SF para funcionários da SR ou pessoas ligadas diretamente ao administrador de fato com amplos poderes para administrar a empresa; folhas em branco de cheques assinados pelo titular de empresa SF; identidade de um dos sócios integrantes da PJ (SF) o qual também consta no quadro societário de alguma empresa com o administrador de fato; perfil sócio econômico do sócio da SF incompatível para ser titular de pessoa jurídica em atividade no ramo de comércio de alimentos (inexistência de movimentação bancária pessoal, inexistência de patrimonio declarado à receita federal;

30 Livro obrigatório aos optantes do regime fiscal de lucro real. A Instrução Normativa RFB nº 2.003/2021 prevê que a ECD deve ser apresentada pelas as pessoas jurídicas, inclusive as equiparadas e as entidades imunes e isentas, obrigadas a manter escrituração contábil nos termos da legislação comercial. Esta obrigação não se aplica aos seguintes casos:(…) I – às pessoas jurídicas optantes pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional);

vínculos empregatícios anteriores do sócio da SF de baixo valor do salário); movimentações financeiras de transferências de valores entre SR e SF, etc.

Os exemplos acima apontam as dificuldades enfrentadas pelas autoridades fiscais na persecução dessas práticas[31] e os obstáculos legais probatórios existentes. Um desses é quanto a atuação das infrações tributárias decorrentes das fiscalizações. Sabemos que o crédito tributário, especialmente nos lançamentos de ofício pela autoridade administrativa, depende do procedimento administrativo fiscal que se inicia com o Auto de Infração Tributária e finaliza com o lançamento do valor do na dívida ativa do Estado. Esse procedimento administrativo cria responsabilidade civil tributária para a cobrança do valor devido junto ao contribuinte e, a partir dele, é possível a instauração de investigação para apurar eventual ilícito criminal pelos órgãos de persecução penal. Nesse contexto, para a qualidade probatória, a existência de indícios de responsabilidade do responsável pelas práticas violadoras das regras tributárias, apontando vínculos e condutas, se mostram relevantes para os processos judiciais futuros. E, nesse sentido, os órgãos de fiscalização tributária tem procedido nos autos de infração com vinculação solidária nestes do terceiro não integrante formal da pessoa jurídica por meio de um "Termo de Sujeição Passiva".

O órgão de fiscalização tributária, no processo administrativo fiscal, realiza a lançamento de ofício. Este consiste em autuação administrativa tributária vinculada ao contribuinte. Como integrar o administrador de fato – sujeito oculto na atividade da empresa – nessa relação jurídica? Para estes, ainda que o crédito tributário decorra do autolançamento, entendemos necessário o processo administrativo prévio para lhes imputar responsabilidade – ato administrativo obrigatório segundo a SV24 do STF – pois a conduta do administrador de fato e os atos ilícitos praticados nessa gestão o torna responsável pelo passivo fiscal, ainda que não contribuinte e possível autor dos ilícitos penais tributários. Atos de gestão praticados

---

31 Outros exemplos mencionados por Ferragut a apontar condutas dolosas e por ela denominadas por (Ferragut, Maria Rita. Responsabilidade Tributária. São Paulo: Noeses, 2020, p. 100-103) como "dinâmica de fraude":

(i) **a demonstração da utilização, pelo sujeito passivo, de interposta pessoa, considerada como sendo a pessoa física ou jurídica que oculta, esconde, encobre o verdadeiro interessado no negócio; (**destaque nosso)

(ii) a reiteração de conduta por parte do contribuinte (que se distingue do erro esporádico);

(iii) a divergência de informações prestadas aos Fisco federal, estadual e municipal;

(iv) a "inércia" do contribuinte em comprovar a licitude de suas práticas nos casos de fraude (sendo possível, nesse caso, presumir a ocorrência da fraude);

(v) a utilização comprovada de documento inidôneo pelo contribuinte; e

(vi) a simulação de negócios jurídicos.

de forma ilícita devem responsabilizar pessoalmente seus autores. Pratica ato ilícito tributário previsto na Lei 8.137/90 aquele cuja conduta omissiva ou comissiva oculta fato jurídico relevante do conhecimento das autoridades fiscais cuja principal consequência é a supressão, redução ou o não pagamento de tributo. O administrador age intencionalmente para praticar conduta típica em benefício próprio, na condição de executor material ou o mandante dos atos configuradores da infração penal tributária.

Embora não possamos confundir a responsabilidade civil pelo valor dos tributos devidos com eventuais condutas típicas da lei tributária praticadas pelo agente, o processo penal tem se servido, tanto para prova da autoria como da materialidade, das informações constantes no processo administrativo tributário. Segundo lições de PRADO[32]:

> "O agente do delito é aquele que realiza a ação ou omissão descrita no tipo objetivo (contribuinte ou responsável) ou determina, ordena ou prescreve a terceiro que atue em seu nome. (…) Ainda que o agente não venha a determinar a prática da referida conduta, mas tenha dela conhecimento e a utilize para supressão ou redução de tributo, é sujeito ativo do delito".

O elemento subjetivo nos crimes tributários é dolo, não existindo conduta culposa contra ordem tributária. Assim, necessária a prova da fraude por meio das condutas descritas no art. 1º. da Lei 8.137/90 cuja intenção é enganar o Fisco quanto à realidade fática criando obstáculo ao correto conhecimento deste dos fatos geradores da obrigação tributária. Exemplo dessa situação pode ocorrer mediante a criação de empresas de fachadas ou nome de laranjas, cujos estabelecimentos comerciais são geridos pelo administrado de fato, em benefício deste, mediante fraude fiscal.

O administrador de fato, ao utilizar-se de pessoas jurídicas, criando-as para benefício próprio em seu negócio e, posteriormente, descartando-as, montou um modelo de negócio que obstaculariza ou muito dificulta ao Fisco o conhecimento da realidade fiscal das empresas envolvidas e o cálculo do valor de ICMS devido. Todo esse estratagema lhe assegura o não pagamento de tributo ou pagamento a menor e, quando da identificação do valor devido após processo administrativo tributário, há frustração no pagamento em razão do fracasso da execução fiscal já que as empresas criadas não possuem patrimônio.

---

32 PRADO, Luiz Régis. Direito Penal Econômico. Rio de Janeiro: Forense, 202, p. 293.

5. GRUPO ECONÔMICO IRREGULAR

O judiciário já reconheceu a existência de grupo econômico de fato, aceitando que a execução fiscal contra sócios ocultos – não localizamos julgados, nesse sentido, contra o administrador de fato.

A análise da configuração típica do caso deve levar em consideração toda a situação fática causal do não pagamento de tributos. As empresas em nome de terceiros estão submetidas a uma mesma cadeia de comando, todo o patrimônio se destina ao administrador de fato, cuja confusão patrimonial pode dificultar a localização de bens disponíveis ao pagamento das dívidas tributárias. Seriam as empresas SR e SF1, SF2, SF3 uma única sociedade de fato ou grupo econômico irregular[33]? Sobre o assunto, a doutrina diferencia grupo econômico de fato dos grupos irregulares, pois nestes não existe autonomia e devem ser consideradas uma única empresa enquanto nos grupos de fatos as sociedades que o integram efetivamente existem embora possuam única direção.

O Parecer Normativo COSIT/RFB 04/2018 da Receita Federal sobre grupos econômicos possui a seguinte orientação: "Nessa toada, há que se ter a comprovação pela fiscalização da existência de grupo irregular, que, repita-se, não se confunde com o grupo econômico de fato legítimo". Assim, as linhas investigativas e as provas ou indícios dos vínculos do administrador de fato com as empresas em nome de terceiros podem apresentar os contornos jurídicos dessa configuração administrativa.

O trabalho deverá aprofundar o estudo sobre a natureza das empresas envolvidas na evasão fiscal quanto a se tratar de grupo econômico de fato, irregular ou sociedade única. Essa diferenciação importa na responsabilização solidária pelos tributos – obrigação cível/tributária e pode configurar elemento relevante para imputação da responsabilidade penal/tributária. Questões como aplicação do interesse comum apontado no art. 124, I como indicativo de responsabilidade solidária ou a responsabilidade direta já no lançamento do tributo nos casos de fraude, dolo ou simulação conforme previsão do art. 149, II, ambos do CTN, são questões a merecer aprofundamento do estudo pois podem trazer repercussão no campo penal.

---

33 Ferragut apresenta diferenciação entre grupos econômicos de fatos dos irregulares entendendo serem os primeiros reconhecidos legalmente: "Os grupos econômicos de fato – que certamente são também de direito, por serem juridicamente reconhecidos como tal – podem ser classificados em duas espécies: (i) com unicidade de controle e direção identificada a partir de relações societárias (sociedades controladoras/controladas e coligadas) e (ii) o presumido a partir da identificação de direção comum e subordinação." (Ferragut, Maria Rita. Responsabilidade Tributária – 4. ed., rev., atual. e ampl. - São Paulo: Noeses, 2020, p. 57).

6. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

O Código Tributário Nacional trata, no art. 124, I, da solidariedade tributária das pessoas que possuam interesse comum na constituição do fato gerador da obrigação principal, definindo tais pessoas como sujeitos passivos da relação tributária. Se considerarmos que a empresa beneficiária da movimentação comercial realizada em nome de terceiros e administrada por proprietário ou representante daquela integram um único grupo econômico, ainda que de fato ou, quiçá, irregular, podemos apontar existir adequação jurídica do fato com a responsabilidade solidária prevista no Código Tributário Nacional.

Para que a solidariedade esteja presente, há precedentes do STJ (REsp 859.61/RS, REsp 834.044/RS, REsp 884845/SC[34]) quanto a responsabilidade tributária por solidariedade decorrente do art. 124, I do CTN reconhecendo-a quando os responsáveis da relação jurídica do fato gerador do tributo quem tenha tido "autuação comum ou conjunta na situação que constituiu o fato imponível", posicionamento igualmente defendido por Maria Rita Ferragut[35].

A responsabilidade tributária de terceiros possui previsão no artigo 128 do CTN, como norma geral e permite que lei atribua expressamente tal responsabilidade. Há ausência legislativa para os administradores de fato. A responsabilidade tributária decorrente de solidariedade de terceiros legalmente prevista no art. 135, III do mesmo código não elenca no rol os terceiros administradores de fato de pessoas jurídicas, constituindo, assim, uma norma limitadora.

As empresas em nome de terceiros são encerradas e substituídas deixando sempre um passivo tributário e abrindo novas entidades, cuja sanidade fiscal deriva de sua recente criação e os tributos não recolhidos pela inadimplente anterior – descartada – deve permitir a responsabilidades tributária ao administrador de fato, pois o pagamento pela empresa-laranja estará inviabilizado. A responsabilidade tributária aqui entendida conforme o art. 124, I, do CTN, dispensa a necessidade da desconsideração da personalidade jurídica prevista no art. 50 CC para responsabilização patrimonial.

---

34 [...] Forçoso concluir, portanto, que o interesse qualificado pela lei não há de ser o interesse econômico no resultado ou no proveito da situação que constitui o fato gerador da obrigação principal, mas o interesse jurídico, vinculado à atuação comum ou conjunta na situação que constitui o fato imponível. (REsp 884845/SC).

35 Ferragut, Maria Rita. Responsabilidade Tributária – 4. ed., rev., atual. e ampl. - São Paulo: Noeses, 2020, p. 57

As condutas ilícitas devem ser apuradas quanto a autoria, podendo, possivelmente imputá-las, para além do criador e administrador da empresa, as pessoas que se colocam na posição de “laranjas” pois possuem interesse jurídico-tributário, já que atuam conjuntamente, ainda que por omissão, contribuindo para a ocorrência do fato gerador. Entendemos que o fato gerador da obrigação principal, constante do art. 124,I, do CTN aplica-se para os casos de dolo, fraude ou simulação.

7. ANÁLISE ESTRUTURADA DO CASO (A DESENVOLVER)

8.CONSIDERAÇÕES FINAIS

Nosso posicionamento, nesse momento, é pelo reconhecimento da ocorrência de fraude[36] na conduta do administrador de fato em razão da criação da empresa em nome de terceiros e em proveito da empresa que possui em seu próprio nome, omitindo das autoridades fazendárias as informações verdadeiras quanto aos responsáveis pelas SFs. O ICMS não recolhido, ainda que registrada e declarada toda movimentação fiscal da SF, consistiu numa contabilidade "maquiada" em nome de empresa laranja e toda a informação repassada ao Fisco servia para omitir dados da empresa que se beneficiava do movimento da empresa laranja para não demonstrar o real volume de circulação de bens e, assim, suprimir ou reduzir o quantitativo de tributo devido, configurando a vontade consciente de fraudar, sonegar, dissimular ou omitir obrigações acessórias.

Entendemos que esse posicionamento não contraria, prima facie, os que defendem haver apenas inadimplência quando o contribuinte reconhece suas dívidas por meio do autolançamento mas deixa de pagá-la, visto que estamos a tratar nesse trabalho de pesquisa, do ICMS e não pago, constituído mediante fraude por dissimulação dolosa das obrigações acessórias da empresa fantasma. A constituição da empresa e sua gestão fiscal não observou os procedimentos regulares, dificultando a Administração tributária de executar a dívida ativa.

---

36 A fraude é definida pelo art. 72 da Lei 4.502/64 como sendo "toda ação ou omissão dolosa que visa a impedir ou retardar, total ou parcialmente a ocorrência do fato jurídico tributário ou modificar suas características essenciais de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou evitar ou diferir seu pagamento."

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ADRIANO TEIXEIRA, HELOISA ESTELLIA E MARCELO CAVALI. (Ne bis in idem e o cúmulo de sanções penais e administrativas - JOTA) acessado em 09.12.2022.

ARANDA CARLES, Bárbara, Introdución al delito fiscal, *in* LOMA-OSORIO, Diego; ULLATE, Ana (Orgs.), Manual práctico del delito fiscal, Cizur Menor: Thomson Reuters Aranzadi, 2022, p.31-47.

ASSIS, Augusto. A Responsabilidade Penal dos Sócios e Administradores no Âmbito dos Delitos Tributários, in: BOSSA, Gisele; RUIVO, Marcelo Almeida (coord.) Crimes contra a Ordem Tributária: do Direito Tributário ao Direito Penal. São Paulo: Almedina, 2018. p. 581-602.

BADARÓ, Gustavo; IVAHY, Henrique Righi. Do chamado 'lançamento definitivo do crédito tributário' e seus reflexos no processo penal por crime de sonegação fiscal. In Revista brasileira da advocacia – RBA, São Paulo, v. 0, n. 1, p. 263-291., jan./mar. 2016.

BEVILACQUA, Lucas; BUISSA, Leonardo. Neutralidade tributária no ICMS e criminalização do devedor contumaz: imposto declarado e não pago. Revista de Direito Tributário Atual, São Paulo, 2018.

BEZERRA Junior, Ademais Mendes. O conteúdo de injusto na omissão de recolhimento de tributo e sua imputação ao devedor contumaz de ICMS: um desvirtuamento dogmático da legalidade penal / Ademar Mendes Bezerra Junior. - 2021. Dissertação (mestrado profissional) - Fundação Getulio Vargas, Escola de Direito de São Paulo. Orientador Marcelo Costenaro Cavali.

BOTTINI, Pierpaolo Cruz; ESTELLITA, Heloísa. Com tese do STF sobre ICMS, não pagamento de outros tributos também será crime. CONJUR. 16.12.2019. Disponível em: [www.conjur.com.br/2019-dez-16/bottini-estellita-tese-stf-icms-vale-outros-tributos]. Acesso em: 17.08.2022.

BITENCOURT, Cezar Roberto. Tratado de direito penal econômico, v. 1. São Paulo: Saraiva, 2016.

BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. Crimes contra a ordem tributária. São Paulo: Saraiva, 2013.

BLANCO CORDERO, I. El Delito de Blanqueo de Capitales. 3a. ed. Pamplona: Thomson Reuters - Aranzadi, 2012.

BLANCO CORDERO, I. El Delito Fiscal Como Actividad Delictiva Previa del Blanqueo de Capitales. Revista Electronica de Ciencia Penal y Criminologia, n. 1, p. 1–46, 2011.

BRANCO, Fernando Oscar Castelo; SOUZA, José Carlos Cardoso. A criminalização do não recolhimento de ICMS próprio declarado: considerações sobre as novas diretrizes do STJ e do STF. Revista Brasileira de Ciências Criminais. vol. 182. ano 29. p. 121-159. São Paulo: Ed. RT, agosto/2021. Disponível em: https://www.ibccrim.org.br/publicacoes/edicoes/753/8629. Acesso em: 10.12.2022.

CARRAZA, Antonio Roque. ICMS.19. ed., rev e ampl./ até a EC n. 122/2022, com suas ulteriores modificações. São Paulo: Malheiros Editores/Juspodivm, 2022.

CARVALHO, Salo de, Como não se faz um trabalho de conclusão de curso - 3a edição de 2015: Provocações úteis para orientandores e estudantes de direito, 3a edição. [s.l.]: Saraiva Jur, 2015.

Castelo, Mônica Maria. A vantagem financeira da sonegação estratégica: um estudo de caso do ICMS / Mônica Maria Castelo. – 2017. 69 f.; Dissertação (mestrado) – Universidade Federal do Ceará, Faculdade de Economia, Administração, Atuária e Contabilidade, Mestrado Profissional em Economia do Setor Público, Fortaleza, 2017. Orientação: Prof. Dr. Paulo de Melo Jorge Neto.

CAVALI, Marcelo Costenaro; ESTELLITA, Heloisa. Crimes tributários são crimes de lesão ou de perigo, de mera conduta ou de resultado, formais ou materiais? Revista do Instituto de Ciências Penais, Belo Horizonte, v. 7, n. 2, p. 353-370, 2022. Acesso em: 08 de dez. 2022.

CAVALI, Marcelo Costenaro; ESTELLITA, Heloisa; TEIXEIRA, Adriano. Ne bis in idem e o cúmulo de sanções penais e administrativas. Um 'Estado Hidra de Lerna'? 01/08/2018. Atualizado em 19/08/2021. https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/ne-bis-in-idem-e-o-cumulo-de-sancoes-penais-e-administrativas-01082018. Acesso em: 09.12.2022

DUARTE, Darlon Costa; VILARES, Fernanda Regina; Fraude após a constituição definitiva do crédito tributário. Um novo olhar para o inciso I do artigo 2º da Lei nº 8137/90. https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/fraude-apos-a-constituicao-definitiva-do-credito-tributario-10032021. Acesso em: 06.12.2022.

EISELE, Andreas. Crimes contra a Ordem Tributária, 2ª.ed, Editora Dialética, 2002.

EISELE, Andreas. Apropriação indébita e ilícito penal tributário. São Paulo: Dialética, 2001.

EISELE, Andreas. Crítica ao Direito Penal tributário brasileiro. Blumenau: Acadêmica, 2007.

ESTELLITA, Heloisa. Crimes previdenciários: artigos 168-A e 337-A do CP – Aspectos gerais. Revista Brasileira de Ciências Criminais, São Paulo, v. 36, p. 309-350, 2001.

ESTELLITA, Heloisa. A tutela penal e as obrigações tributárias na CF. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

ESTELLITA, Heloisa. O acesso do MP a dados protegidos por sigilo fiscal e a decisão do STJ. Consultor Jurídico, São Paulo, [n.p.], 17 fev. 2022. Disponível em: https://www.conjur.com.br/2022-fev-17/estellita-acesso-mp-dados-sigilo-fiscal-stj. Acesso em: 26 out. 2022.

ESTELLITA, Heloisa. Responsabilidade de dirigentes de empresas por omissão: estudo sobre a responsabilidade omissiva imprópria de dirigentes de sociedades por ações, limitadas e encarregados de cumprimento por crimes praticados por membros da empresa. São Paulo: Marcial Pons, 2017.

ESTELLITA, Heloisa; PAULA JÚNIOR, Aldo de. Consequências tributárias e penais-tributárias da corrupção. In. LEITE, Alaor. TEIXEIRA, Adriano (org.). Crime e política. São Paulo: FGV, 2017. pp. 105-132.

ESTELLITA, Heloisa; PAULA JÚNIOR, Aldo de. O STF e o RHC 163.334: uma proposta de punição da mera inadimplência tributária? Interpretação do STJ afronta o princípio da

legalidade penal e da proporcionalidade, bem como o Pacto de San José da Costa Rica, 10/12/2019, acessado em 08.12.2022 (https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/penal-em-foco/o-stf-e-o-rhc-163-334-uma-proposta-de-punicao-da-mera-inadimplencia-tributaria-10122019).

FERNÁNDEZ BERMEJO, Daniel, El delito fiscal em el Código Penal espanõl, Cizur Menor: Thomson Reuters Aranzadi, 2022.

FERRAGUT, Maria Rita. Prova do dolo e responsabilidade tributária. Jota, 23 out. 2017. Disponível em: https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/prova-do-dolo-eresponsabilidade-tributaria-23102017. Acesso em: 24 mar. 2022).

FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade Tributária – 4. ed., rev., atual. e ampl. - São Paulo: Noeses, 2020.

GIMBERNAT ORDEIG, Enrique. Conceito e Método da Ciência do Direito Penal. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

Guerzoni, Aurélio Longo. Responsabilização fiscal dos chamados grupos econômicos irregulares / Aurélio Longo Guerzoni. - 2020. Orientador: Paulo Cesar Conrado. Dissertação (mestrado profissional) - Fundação Getulio Vargas, Escola de Direito de São Paulo.

HUNGRIA, Nelson. Comentários ao Código Penal (arts. 155-196). [s.l.: s.n.], 1955.

HUNGRIA, Nelson. Comentários ao Código Penal (arts. 250-361). [s.l.: s.n.], 1958.

LEITE, Alaor; BORGES; Ademar. Parâmetros interpretativos para a criminalização do não recolhimento de ICMS próprio: configuração típica e exigências procedimentais. JOTA. 17.12.2019. Disponível em: [www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/penal-em-foco/parametros-interpretativos-para-a-criminalizacao-do-nao-recolhimento-de-icms-proprio-17122019]. Acesso em: 17.08.2022.

MARTÍNEZ- Buján Pérez. Frustración de la ejecución e insolvencias punibles (Capítulos VII y VII bis dei Título XIII: arts. 257 a 261 bis). Tirant lo blanch. Valencia, 2019

MIR PUIG, Santiago. Derecho Penal: parte general, 9ª edición. Barcelona: Editorial Reppertor, 2011

ORTIZ, Mariana Tranchesi. A atuação em lugar de outro no Direito Penal Empresarial: a responsabilidade dos representantes e gestores de fato por delitos especiais próprios, in Revista Fórum de Ciências Criminais (RFCC), ano 4, n. 7, 2017, Belo Horizonte, p. 1-262.

PANOEIRO, José Maria de Castro. Política Criminal e Direito Penal Econômico. Um estudo interdisciplinar dos crimes econômicos e tributários. Porto Alegre: Núria Fabris Ed.., 2014.

PEREIRA, Mariana Correia Pereira. A Súmula Vinculante 24 do Supremo Tribunal Federal e a Discussão Judicial do Crédito Tributário, in: BOSSA, Gisele; RUIVO, Marcelo Almeida (coord.) Crimes contra a Ordem Tributária: do Direito Tributário ao Direito Penal. São Paulo: Almedina, 2018. p. 171-194.

PÉREZ BARBERÁ, Gabriel. El ilícito del delito tributário. En torno a la legitimidad de la criminalización de incumplimientos fiscales. In. ROBIGLIO, Carolina. Institutos de derecho penal tributario. Buenos Aires: AdHoc, 2017.

PRADO, Luiz Régis. Direito Penal Econômico. Rio de Janeiro: Forense, 2021.

RUIVO, Marcelo Almeida. Os Crimes de Sonegação Fiscal (Arts. 1º. E 2º., da Lei 8.137/90), in: BOSSA, Gisele; RUIVO, Marcelo Almeida (coord.) Crimes contra a Ordem Tributária: do Direito Tributário ao Direito Penal. São Paulo: Almedina, 2018. p. 429-452.

SANTOS, Luciano Cirino dos. A fraude como elemento essencial para a configuração da tipicidade objetiva dos crimes contra a ordem tributária praticados por particulares (Lei 8.137/90, artigos 1º. E 2º.) Dissertação (Mestrado). Universidade de São Paulo. 2020.

SILVA, Alexandre Alcantara da; CERQUEIRA, Anderson Freitas de. Fraudes Contábeis: repercussões tributárias, enforque no ICMS. Curitiba: Juruá, 2018.

SILVA SÁNCHEZ, Jesus-María *et al*. ¿LIBERTAD ECONÓMICA O FRAUDES PUNIBLES ? Riesgos penalmente relevantes e irrelevantes. [s.l.: s.n.], 2003.

SILVA SÁNCHEZ, Jesús-María, El nuevo escenario del delito fiscal en España, Barcelona: Atelier, 2005.

SILVEIRA, Renato de Melo Jorge Silveira. Associação Criminosa e Crimes Contra a Ordem Tributária, in: BOSSA, Gisele; RUIVO, Marcelo Almeida (coord.) Crimes contra a Ordem Tributária: do Direito Tributário ao Direito Penal. São Paulo: Almedina, 2018. p. 665-680.

SCHOERPF, Patrícia. Crimes contra a ordem tributária: aspectos constitucionais, tributários e penais. 2ª ed. Curitiba: Juruá, 2010, p. 177.

TAFFARELLO, R. F. Impropriedades da súmula vinculante 24 do Supremo Tribunal Federal e insegurança jurídica em matéria de crimes tributários. In: FRANCO, Alberto Silva; LIRA, Rafael (Coord.). Direito penal econômico: questões atuais. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

TAVAREZ, Juarez. La Persecución de los delitos económicos em Brasil: *In* BAJO FERNÁNDEZ, M.; BACIGALUPO, S; GOMES-JARA DIEZ, Carlos (Coord.) Política fiscal y delitos contra la hacienda pública. Madrid: Ramón Areces, 2007.

Tereciano, Thaís Karine Almeida. A criminalização do planejamento tributário abusivo a partir do estudo dos casos de amortização de ágio em reorganizações societárias / Thaís Karine Almeida Tereciano. - 2022. Dissertação (mestrado profissional) - Fundação Getulio Vargas, Escola de Direito de São Paulo.Orientador: Marcelo Costenaro Cavali.

TIEDEMANN, Klaus. Manual de Derecho Penal Económico: parte general y especial. Valencia: Tirant lo Blanch, 2010.

TIEDEMANN, Klaus. Derecho Penal y nuevas formas de criminalidade, 2ª. Edición. Lima: Editora Jurídica Grijley, 2007.

TOSI, Mariana Tumbiolo. Crimes tributários como antecedentes no delito de lavagem de dinheio: a questão do produto do crime. Artigo parte da dissertação de mestrado. Universidade de São Paulo, 2016.

QUEIROZ, Rafael Mafei Rabelo; FEFERBAUM, Marina (Orgs.). Metodologia da pesquisa em Direito: técnicas e abordagens para elaboração de monografias, dissertações e teses. 2a edição. São Paulo: Saraiva, 2019

VILARES, Fernanda Regina. A Dinâmica do Processo Penal nos Crimes Contra a Ordem Tributária: o Papel do Processo Administrativo Fiscal e a Necessária Revisão da Súmula Vinculante no. 24 do STF, in: BOSSA, Gisele; RUIVO, Marcelo Almeida (coord.) Crimes

contra a Ordem Tributária: do Direito Tributário ao Direito Penal. São Paulo: Almedina, 2018. p. 213-236.

VILARES, Fernanda Regina; ASSUNÇÃO, Matheus Carneiro (in memoriam). Cooperação interinstitucional e combate à fraude fiscal estruturada. Revista da PGFN.

ZINSSER, William, Como escrever bem - O clássico manual americano da escrita jornalística e de não ficção, tradução Bernardo Ajzenberg. - São Paulo: Fósforo, 2021.