

# FGV DIREITO SP

## MESTRADO PROFISSIONAL

### A Fraude no Pagamento de Tributos: Uma Abordagem sob o Ponto de Vista do Direito Penal Tributário

Darlon Costa Duarte

Proposta projeto de pesquisa apresentada ao  
Mestrado Profissional da FGV Direito SP  
Versão de 16/09/2022

#### Sumário

<b>1. Tema, Contexto e Questão Central de Pesquisa .....</b>	<b>1</b>
1.1. Contextualização e Delimitação do Escopo .....	1
1.2. Modelo de Pesquisa Predominante.....	5
<b>2. Quesitos, Fontes de Consulta e Formas de Acesso .....</b>	<b>6</b>
2.1. Contextualização Fática e Fontes de Consulta .....	6
2.2. Referencial Teórico-Normativo e Fontes de Consulta .....	6
2.3. Abordagem Analítica e Fontes de Consulta .....	6
2.4. Recomendação de Ação Prática .....	7
<b>3. Relevância Prática, Caráter Inovador e Potencial Impacto .....</b>	<b>7</b>
<b>4. Familiaridade do Pesquisador com o Projeto de Pesquisa .....</b>	<b>10</b>
<b>5. Bibliografia Preliminar .....</b>	<b>11</b>
<b>6. Cronograma de Execução .....</b>	<b>13</b>

#### 1. Tema, Contexto e Questão Central de Pesquisa

##### *1.1. Contextualização e Delimitação do Escopo*

Há grandes devedores que declaram regularmente as suas obrigações tributárias, mas não efetuam os respectivos pagamentos de forma **deliberada** e **dolosa**, adotando, em paralelo, organizações societárias com abuso da personalidade jurídica ou realizando ocultações patrimoniais a fim de frustrar as futuras cobranças nas execuções fiscais.

Os contribuintes com este perfil passaram, mais recentemente, a serem chamados de *devedores contumazes*, os quais, a despeito da ausência de uma definição legal com abrangência nacional<sup>1</sup>, podem ser entendidos como

aquele[s] que se vale[m] da inadimplência deliberada e consciente para a obtenção de vantagens ilícitas. Dito de outra maneira, contumaz é a empresa que sistematicamente declara sua dívida tributária, mas não a paga, fazendo da inadimplência regra do seu negócio, lucrando e tirando vantagem em relação à concorrência. É o tipo de empresa que pratica concorrência desleal por não pagamento intencional de tributos. São, enfim, estruturas voltadas ao contumaz e infundado inadimplemento tributário e que possuem a ilicitude tributária preordenada e sistêmica em seu DNA<sup>2</sup>.

As fraudes adotadas pelos devedores contumazes para frustrar as cobranças fiscais envolvem, dentre outras, a montagem de estruturas de **blindagem patrimonial**, a operacionalização de reiteradas **sucessões fraudulentas**, a **utilização de interpostas pessoas** e a **constituição de empresas cuja finalidade é, exclusivamente, absorver eventuais responsabilizações**.

A operacionalização destas estruturas, somada à inadimplência deliberada, dolosa e reiterada, é enquadrável no conceito de *fraude fiscal estruturada*, a qual:

é a essência do plano de negócios dos chamados devedores contumazes de tributo, que são aqueles que passam ao largo do planejamento tributário lícito para, de forma deliberada e sistemática, deixarem de recolher os tributos incidentes na sua atividade empresarial, reinvestindo parte do valor que deixa de ser recolhido na própria empresa, desequilibrando a concorrência de forma ilícita e, principalmente, aquinhoando considerável patrimônio pessoal com o indevido aproveitamento dos valores oriundos de sonegação tributária.<sup>3</sup>

No intuito de reprimir esse tipo de prática empresarial, foi editado o Protocolo ICMS nº 66/09, do CONFAZ, que conta com a assinatura de diversos Estados da Federação e da RFB, cuja principal finalidade é justamente fomentar a repressão à fraude fiscal estruturada, ali conceituada nos seguintes termos:

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 responsabilizações, etc.;

---

<sup>1</sup> O Governo Federal, por iniciativa da PGFN, apresentou o PL nº 1.646/19, que estabelece medida de combate ao devedor contumaz e conceitua o devedor contumaz como “o contribuinte cujo comportamento fiscal se caracteriza pela inadimplência substancial e reiterada de tributos” (art. 1º, parágrafo único).

<sup>2</sup> JUNQUEIRA, Alessandro Rodrigues. *O regime especial de fiscalização como mecanismo do comportamento do devedor contumaz. Necessidade de reconhecimento do dever fundamental de pagar tributos*. In: **Temas atuais da Advocacia Pública**. 3ª ed. Salvador : Juspodivm, 2018, p. 314.

<sup>3</sup> DOS SANTOS, Bruno Maciel. *O combate à fraude fiscal estruturada pela PGE/SP*. In: **Carreiras típicas de Estado: desafios e avanços na prevenção e no combate à corrupção**. Belo Horizonte: Fórum, 2019, p. 74.

d) evidenciada pelo elevado potencial de lesividade ao erário, em benefício de um ou mais contribuintes ou de pessoas a eles vinculadas.

Conforme exposto acima, o conceito de fraude fiscal estruturada, adotada pelo Protocolo ICMS nº 66/09, parte do pressuposto de que esta tem *natureza penal tributária*.

Todavia, a despeito dos consideráveis prejuízos à concorrência e aos cofres públicos causados pela prática da fraude fiscal estruturada pelos devedores contumazes, ainda se revela excessivamente tímida a imposição de repercussões de natureza *penal* em face destas condutas.

Com efeito, conforme será exposto ao longo deste Estudo, são relativamente consolidados na jurisprudência os contornos penais relacionados às fraudes nas declarações ao Fisco (ex.: pela falta de declaração da ocorrência do fato gerador). Mas há poucos parâmetros e julgados, em especial na esfera federal, que delimitam em qual medida o próprio *inadimplemento tributário* pode acabar também tendo impactos *criminais*.

Isso faz com que o grande esforço necessário para desvendar as engenharias empresariais e patrimoniais acabe tendo repercussões apenas no âmbito executivo fiscal, que nem sempre é suficiente para remediar, a contento, o amplo prejuízo causado pelos devedores contumazes.

Contudo, ao que se entende, deveria haver uma atuação pela PGFN também na esfera penal, em conjunto com os órgãos do Ministério Público, para reprimir com o rigor necessário os devedores com este perfil.

Acredita-se que a falta das repercussões penais acima expostas decorra da crença, comumente difundida, de que a regular declaração do crédito tributário eximiria o contribuinte de toda e qualquer responsabilidade no âmbito criminal, uma vez que, supostamente, a discussão deveria se circunscrever à execução fiscal.

Mas, por outro lado, também pode decorrer da carência de estudos voltados a este aspecto, cujo principal sintoma é a ausência de sistematização acerca dos possíveis enquadramentos penais das tipologias observadas no Combate à Fraude Fiscal Estruturada, a fim de provocar, com o devido embasamento legal, a atuação do MP.

Em suma, a questão central a ser respondida é: “*A fraude no âmbito do pagamento de tributos, ainda que precedida da regular declaração das obrigações acessórias, implica consequências de natureza penal, em especial no que concerne à conduta dos devedores contumazes, passível de ser punida, no Brasil, de lege lata?*”.

Para responder a tais questões, parte-se da análise do seguinte caso prático que, conquanto concreto, foi naturalmente anonimizado:

WLADMIR iniciou as suas atividades no ramo de transportes públicos nos idos de 2005.

Participava de licitações em cidades do interior do Brasil ofertando, nas concorrências públicas, valores de tarifas inferiores aos seus concorrentes, e embutindo neste preço os valores referentes às contribuições previdenciárias.

O ativo das suas empresas era basicamente composto pelos veículos (ônibus) em situação de alienação fiduciária, e pelos recebimentos relacionados às tarifas de transportes pagas pelos usuários. Estes últimos recebimentos eram normalmente

intermediados por meio de associações municipais de empresas de transportes públicos, notadamente no que concerne aos valores pagos por meio de vales-transportes dos usuários dos serviços.

As empresas escrituravam regularmente a sua contabilidade, e efetuavam as declarações dos tributos correspondentes (que normalmente eram constituídos pela própria pessoa jurídica, nos termos da Súmula 436 do Superior Tribunal de Justiça, para homologação da Autoridade Fazendária).

Nada obstante, a despeito da existência de intensa movimentação financeira, não efetuavam o pagamento das obrigações principais constituídas, que acabavam remetidas à dívida ativa.

Na cobrança das execuções fiscais do Fazenda Nacional no Município de Salvador, onde WLADMIR atuava por meio da SALVADOR TRANSPORTES LTDA., as empresas de WLADMIR apresentavam impugnações que se desenrolavam ao longo de anos no Poder Judiciário; mas, mesmo após o trânsito em julgado da irrisignação das empresas, o quadro de inadimplemento permanecia, e o quantitativo de inscrições na dívida ativa se avolumava com a ausência de pagamento dos tributos federais correntes.

A localização de patrimônio nas execuções fiscais da SALVADOR TRANSPORTES LTDA., por sua vez, restava rotineiramente frustrada: os ônibus das empresas estavam em alienações fiduciárias, e muitas vezes estavam registrados perante outras pessoas jurídicas aparentemente não vinculadas à SALVADOR TRANSPORTES. Já os valores em dinheiro, recebidos dos passageiros, eram de difícil identificação e constrição, e as tentativas de acionamento do Sisbajud eram totalmente frustradas.

Após o alto volume de inscrições na dívida ativa, e o insucesso das execuções fiscais, a SALVADOR TRANSPORTES, foi selecionada para a equipe de investigação fiscal da Procuradoria da Fazenda Nacional no Estado da Bahia.

No curso das investigações, identificou-se que: (1) as empresas de WLADMIR atuavam em diversos municípios ao redor do Brasil, com semelhante quadro de inadimplemento, cujos valores inscritos nas diversas dívidas ativas somavam 600 milhões de reais; (2) tais empresas eram normalmente compostas por empregados-diretores locais, ao passo que WLADMIR ou nunca compôs os respectivos quadros societários, ou se retirava deles pouco antes das primeiras inscrições na dívida ativa da União; e (3) as empresas de ônibus cujos quadros societários não eram compostos por WLADMIR eram por ele administradas através de procurações outorgadas com amplos poderes, inclusive para movimentar as contas destas empresas, contratar e demitir funcionários e substituir outros gestores.

No tocante ao patrimônio da SALVADOR TRANSPORTES, identificou-se que: (1) os repasses da ASSOCIAÇÃO DAS EMPRESAS DE ÔNIBUS DO MUNICÍPIO DE SALVADOR, integrada por outras empresas prestadoras do referido serviço público, eram direcionadas a uma pessoa jurídica composta por um dos empregados da SALVADOR TRANSPORTES (a BLINDAGEM PATRIMONIAL LTDA.), e que declarava possuir domicílio em uma borracharia de Salvador-BA, sem qualquer atuação no local e sem empregados registrados, a despeito da existência de intensa movimentação financeira; (2) os ônibus das empresas de WLADMIR eram intercambiados entre as várias pessoas jurídicas das quais era gestor (formal e informalmente), sem qualquer tipo de controle por parte do Município de Salvador a respeito dos registros no Detran-BA, inclusive em virtude da existência das várias penhoras que incidiam sobre os referidos bens.

Identificou-se, ainda, que: (1) o filho e a esposa de WLADMIR compunham o quadro societário da pessoa jurídica EFW PATRIMONIAL LTDA., que detinha intenso patrimônio imobiliário, lanchas e veículos; (2) WLADMIR, conquanto não compusesse formalmente a EFW PATRIMONIAL LTDA., também tinha amplos poderes para movimentar as contas bancárias da referida pessoa jurídica, bem como para adquirir e alienar bens.

Constatados tais elementos após meses de análise documental, a Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica na 1ª Vara Federal da Seção Judiciária de Salvador-BA, pleiteando a inclusão de WLADMIR, do seu filho e da sua esposa, da EFW PATRIMONIAL LTDA. no polo passivo, para posterior inclusão na dívida ativa da União.

Em sede de tutela antecipada liminar, o Juízo da 1ª Vara Federal determinou: (1) a proibição da circulação dos veículos da SALVADOR TRANSPORTES, e das pessoas jurídicas a ela vinculadas por intermédio de WLADMIR, em áreas externas ao Município de Salvador; (2) a indisponibilidade dos bens das pessoas físicas e jurídicas anteriormente mencionadas, inclusive dos ativos financeiros, cuja ordem de bloqueio alcançou o montante de 5 milhões de reais; e (3) o depósito em juízo, pela ASSOCIAÇÃO DAS EMPRESAS DE ÔNIBUS DO MUNICÍPIO DE SALVADOR, de 30% dos valores que seriam repassados a favor da SALVADOR TRANSPORTES LTDA. (que até então estavam sendo direcionadas à BLINDAGEM PATRIMONIAL LTDA.).

Após ter ciência do peticionamento da Fazenda Nacional, a SALVADOR TRANSPORTES LTDA. pleiteou a recuperação judicial (anteriormente às alterações promovidas pela Lei nº 14.112, de 24 de dezembro de 2020) perante o juízo da 1ª Vara de Inventário, Falências e Recuperações Judiciais da Comarca de Salvador-BA, alegando que a empresa estava sofrendo dificuldades financeiras em virtude da falta de reajustes das tarifas por parte do Município de Salvador.

Alegou, ainda, que as constrições efetuadas pela União estavam inviabilizando o fluxo de caixa da pessoa jurídica, que estava sem condições de efetuar o pagamento dos seus funcionários, além de fadar ao fracasso o plano de recuperação judicial apresentado. Por isso, pleiteou ao juízo da 1ª Vara de Inventário, Falências e Recuperação Judicial que determinasse, ao juízo da 1ª Vara Federal, o desbloqueio dos ativos da SALVADOR TRANSPORTES LTDA, o que foi acatado por ambos juízos.

Na Assembleia Geral de Credores, a maioria dos credores optou pela rejeição do plano apresentado pela empresa que foi à falência, relegando um passivo perante diversos credores privados, e mais de 100 milhões de reais na dívida ativa da União apenas em relação à SALVADOR TRANSPORTES LTDA.

Após a rejeição do plano, os funcionários da SALVADOR TRANSPORTES LTDA. se amontoaram na sede da empresa ante a falta de recebimento dos seus salários. Tal sede, contudo, já estava esvaziada, pois os diretores e o próprio WLADMIR haviam se retirado de Salvador, e os ônibus haviam sido remetidos, durante a madrugada, para outro município.

A Procuradoria da Fazenda Nacional remeteu o caso ao Ministério Público Federal atuante no local, que denunciou WLADMIR e os diretores da SALVADOR TRANSPORTES pelo crime de fraude à execução do art. 179 do Código Penal.

## ***1.2. Modelo de Pesquisa Predominante***

Estudo de caso, pesquisa doutrinária e jurisprudencial.

## **2. Quesitos, Fontes de Consulta e Formas de Acesso**

A questão central de pesquisa será desdobrada nos seguintes quesitos, distribuídos entre os diversos capítulos do trabalho de conclusão, com as indicações das fontes de pesquisa, nos termos abaixo.

### ***2.1. Contextualização Fática e Fontes de Consulta***

A fraude no âmbito do pagamento de tributos tem repercussões, *de lege lata*, no Direito Penal Tributário Brasileiro?

Quais são as interpretações passíveis de serem extraídas da norma contida no art. 2º, I, da Lei nº 8.137/90?

Alguma das interpretações passíveis de serem extraídas do art. 2º, I, da Lei nº 8.137 podem ter repercussões na conduta dos devedores contumazes sem violação ao princípio da legalidade estrita?

**Fontes de consulta:** doutrina nacional, doutrina internacional, uso da própria experiência e pesquisa jurisprudencial.

### ***2.2. Referencial Teórico-Normativo e Fontes de Consulta***

O que caracteriza a fraude no âmbito do pagamento de tributos, à luz da Lei nº 8.137/90 e de acordo com a jurisprudência nacional?

O que caracteriza o devedor contumaz, de acordo com as legislações federais e estaduais? A fraude é um requisito necessário para esta caracterização?

O que caracteriza a fraude fiscal estruturada, à luz do direito positivo? E à luz da jurisprudência?

Como outros países tratam a fraude no pagamento de tributos no âmbito penal?

Qual é a importância da demonstração das condutas fraudulentas para a comprovação do dolo no âmbito dos crimes contra a ordem tributária, seja no que tange ao art. 1º, seja no tocante ao art. 2º, ambos da Lei nº 8.137/90?

**Fonte(s) de consulta:** Doutrina nacional, doutrina internacional, uso da própria experiência e pesquisa jurisprudencial.

### ***2.3. Abordagem Analítica e Fontes de Consulta***

A utilização da máquina penal pode, de lege lata, ser considerada uma medida legítima para repressão aos devedores contumazes no Brasil?

Em qual medida os devedores contumazes malferem a livre concorrência, e seria este, eventualmente, um bem jurídico passível de proteção pelos crimes contra a ordem tributária?

**Fonte(s) de consulta:** Doutrina nacional, doutrina internacional, uso da própria experiência e pesquisa jurisprudencial.

#### **2.4. Recomendação de Ação Prática**

Fraudes no âmbito do pagamento de tributos, em especial envolvendo devedores contumazes, devem ser objeto de representações fiscais para fins penais?

Em caso afirmativo à pergunta anterior, quais são os tipos penais passíveis de enquadramento nas tipologias comuns relacionadas às fraudes fiscais estruturadas, e como deveria a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional dar encaminhamento, nestes casos, aos órgãos de persecução penal?

**Fonte(s) de consulta:** Doutrina nacional, doutrina internacional, uso da própria experiência e pesquisa jurisprudencial.

### **3. Relevância Prática, Caráter Inovador e Potencial Impacto**

Conforme exposto alhures, o objeto desta pesquisa é pouco estudado no cenário nacional, a despeito da sua intensa relevância prática.

Sobre este aspecto, conceitualmente, são considerados “grandes devedores” no âmbito federal os contribuintes que possuem mais de 15 milhões de reais inscritos na dívida ativa da União e do FGTS, ou que se enquadram em alguma circunstância relacionada a crimes contra a ordem tributária (Portaria MF nº 29/98, art. 4º).

O estoque da dívida ativa da União e do FGTS, que hoje supera a monta de 2,7 trilhões de reais (sendo composto por mais de 5 milhões de devedores) é abarcado em mais da sua metade (precisamente 68,1%) pelos “grandes devedores”, os quais, paradoxalmente, somam apenas cerca de 25 mil pessoas físicas e jurídicas (0,6% do total de devedores da União e do FGTS na dívida ativa)<sup>4</sup>.

Em outras palavras, portanto: 0,6% dos devedores inscritos na dívida ativa da União e do FGTS respondem por 68,1% do total do estoque, o que corresponde a cerca de 1,8 trilhão de reais.

Ainda que indubitavelmente possa ser afirmado que nem todo grande devedor é um devedor contumaz, revela-se importante a pesquisa no que concerne aos potenciais reflexos penais relacionados a práticas fraudulentas por este nicho de devedor (os devedores contumazes) que, conquanto sejam minoria dentro do universo de contribuintes, têm um potencial nefasto no aspecto social, econômico e concorrencial.

Há esparsas manifestações a respeito do assunto por parte das Cortes Supremas, podendo ser citado, dentre os poucos exemplos apreciado pelo:

- a) o **ARE nº 999.425**, ocasião em que o STF reafirmou a constitucionalidade da Lei nº 8.137/90, ao argumento de que as condutas ali criminalizadas “*não se referem simplesmente ao não pagamento 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*”; e

---

<sup>4</sup> Visto em: [[https://www.gov.br/pgfn/pt-br/aceso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros/pgfn\\_em\\_numeros25042022-compressed.pdf](https://www.gov.br/pgfn/pt-br/aceso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros/pgfn_em_numeros25042022-compressed.pdf)].

- b) o **RHC nº 163.334**, ocasião em que o STF entendeu que as fraudes no pagamento do ICMS poderiam ensejar repercussões criminais (Lei nº 8.137/90, art. 2º, II), desde que presentes os elementos da contumácia e do dolo de apropriação.

A experiência internacional quanto ao assunto, contudo, é vasta.

Nesse sentido, nos **Estados Unidos**, o § 7201 (“*Attempt to evade or defeat tax*”) do Código de Receitas Internas (*Internal Revenue Code*) penaliza como crime grave (“*felony*”), de acordo com o *Tax Crimes Handbook* do IRS<sup>5</sup>, duas ofensas:

- a) a intencional tentativa de evadir ou derrotar a constituição (*assessment*) do tributo;
- e
- b) a intencional tentativa de evadir ou derrotar o pagamento do tributo.

Ainda de acordo com a orientação da IRS, no aspecto do não pagamento do tributo, o delito “*quase sempre envolve um ato afirmativo de ocultação de dinheiro ou ativos pelos quais o tributo poderia ser pago*”.

Nesse sentido, de acordo com o que consta no *Criminal Tax Manual* desenvolvido pelo DOJ<sup>6</sup>, a Suprema Corte dos Estados Unidos, ao apreciar o caso *Spies v. United States*, firmou o entendimento de que o delito em análise pressupõe a adoção de **atos afirmativos de evasão**, não sendo suficiente, portanto, a simples falta de pagamento. Esta baliza ficou conhecida como a *Spies evasion doctrine*.

O que se constata, contudo, é que os ditos *atos afirmativos de evasão*, que balizam a *Spies evasion doctrine*, constituem justamente as tipologias de fraudes praticadas pelos devedores contumazes para frustrar a cobrança dos créditos tributários.

Nesse sentido, conforme compilação do IRS<sup>7</sup> da jurisprudência da Suprema Corte Norte-Americana, são considerados atos afirmativos de evasão:

- a) ocultar ativos, utilizando contas bancárias de familiares e colegas de trabalho;
- b) fazer extensas despesas em dinheiro e através do uso de cartões de créditos de terceiros, ou colocar ativos em nome de terceiros;
- c) declarar falsamente ao IRS que o contribuinte não possui imóvel ou ativo com os quais possa pagar impostos;
- d) manter um “*cash lifestyle*” pela circulação de dinheiro pessoal e profissional em espécie, sem a posse de cartões créditos, contas bancárias ou registros contábeis, e nunca adquirindo bens penhoráveis; e
- e) incorrer em falência fraudulenta.

O DOJ<sup>8</sup> acrescenta, ainda, as seguintes condutas como “atos afirmativos” de evasão a partir de uma compilação de outros julgados estadunidenses:

- a) colocação dos ativos em nome de outros;
- b) negociação em moeda;
- c) utilização de laranjas para conduzir os negócios;
- d) comprar e vender ativos, ou conduzir outras transações, através da utilização de

<sup>5</sup> Disponível em: [https://www.irs.gov/pub/irs-utl/tax\_crimes\_handbook.pdf], p. 4, em tradução livre.

<sup>6</sup> Disponível em: [https://www.justice.gov/tax/page/file/1089531/download], p. 166, em tradução livre.

<sup>7</sup> Disponível em: [https://www.irs.gov/pub/irs-utl/tax\_crimes\_handbook.pdf], p. 16, em tradução livre.

<sup>8</sup> Disponível em: [https://www.justice.gov/tax/file/629241/download], p. 170-171, em tradução livre.

- interpostas pessoas;
- e) prover falsas informações sobre ativos ou recebimentos ao *IRS*;
  - f) colocar ativos longe do alcance do Governo, a exemplo da manutenção de barras de ouro, prata e joias em caixas de depósitos vinculadas a nomes fictícios; e
  - g) afirmar falsamente ao *IRS* a inexistência de bens com os quais o pagamento dos tributos seria possível.

Finalmente, destaca-se que, mesmo não estando presentes “atos afirmativos” de evasão do pagamento, haverá possibilidade de enquadramento no § 7203 do Código de Receitas Internas (*Willful failure to file return, supply information, or pay tax*), de pena mais branda.

Em **Portugal**, a Lei nº 15, de 5 de junho de 2001 instituiu o *Regime Geral das Infracções Tributárias* (RGIT), e o seu art. 88 prevê o crime de Frustração de Créditos, que pune “*Quem, sabendo que tem de entregar tributo já liquidado ou em processo de liquidação ou dívida às instituições de segurança social, alienar, danificar ou ocultar, fizer desaparecer ou onerar o seu património com intenção de, por essa forma, frustrar total ou parcialmente o crédito tributário*”, com “*pena de prisão de um a dois anos ou com pena de multa até 240 dias*”.

O mesmo vale, dentre outros, para “*quem outorgar em atos ou contratos que importem a transferência ou oneração de património com a intenção e os efeitos referidos*”.

Na **Espanha**, os artigos 305 e 307 da Lei Orgânica 10, de 23 de novembro de 2005, no Título XIV que trata “*De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*”, punem a ação ou omissão fraudulenta tendente a, dentre outros, evitar o pagamento de tributos<sup>9</sup>, desde que a quota frustrada supere 120 mil euros.

Merece destaque que, de acordo com o art. 305, a mera apresentação de declarações ou de “autoliquidação” não exclui a fraude, desde que esta seja comprovada por outros meios, o que contradiz o argumento de que a mera declaração seria um indicativo inexorável da inexistência de fraude.

Na **Argentina**, a Lei nº 24.769, publicada em 15 de janeiro de 1997, que dispõe sobre os crimes fiscais, prevê, no art. 10, a punição, com pena de prisão de dois a seis anos, para aquele que, tendo tomado conhecimento do início de um processo administrativo ou judicial tendente à determinação ou cobrança de obrigações tributárias, provocar ou agravar a insolvência própria ou alheia, frustrando no todo ou em parte o cumprimento de tais obrigações.

Na **França**, o art. 1.741 do *Code général des impôts*, pune, no referido tipo penal, tanto as condutas de omitir voluntariamente a declaração ou parte dos montantes sujeitos a impostos, quanto o ato de evitar ou tentativa de escapar, fraudulentamente, do pagamento de impostos.

Pune, ainda no mesmo dispositivo, o ato de ter organizado a própria insolvência, ou obstruído, por outras manobras, a cobrança de impostos<sup>10</sup>. Ademais, o dispositivo

---

<sup>9</sup> “*El que, por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública (...) eludiendo el pago de tributos*”

<sup>10</sup> “*(...) ou mis obstacle par d'autres manoeuvres au recouvrement de l'impôt (...)*”

reprime, genericamente, o ato de ter agido de qualquer outra maneira fraudulenta com tais intenções.

O mesmo tipo penal francês prevê o aumento de pena no caso de abertura de contas no exterior (alínea 1), a utilização de interpostas pessoas (alínea 2), o uso de identidade falsa ou documentos falsos (alínea 3), a utilização de domicílio fiscal fictício ou artificial no exterior (alínea 4) e o ato fictício ou artificial, ou a interposição de uma entidade fictícia ou artificial (alínea 5) – tipologias também praticadas, rotineiramente, pelos devedores contumazes..

Finalmente, na **Itália**, o artigo 11 da Lei sobre Infrações Fiscais (*Legge sui Reati Tributari*) prevê o crime de subtração fraudulenta do pagamento de impostos (*Sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte*).

O referido delito pune as condutas tendentes a evitar o pagamento de impostos mediante a adoção de atos fraudulentos, a exemplo da simulação de alienação, por conta própria ou de terceiros, capazes de tornar ineficaz, total ou parcialmente, o procedimento de cobrança compulsória.

A pena prevista é de prisão, de seis meses a quatro anos. As penas variam entre seis meses a quatro anos, se o valor for superior a 50 mil euros; e um ano a seis anos, se a dívida for superior a 200 mil euros.

Assim, como se observa, a fraude ao *pagamento* de tributos é reprimida também no cenário internacional. Resta avaliar e se debruçar a respeito destas repercussões no cenário nacional.

#### **4. Familiaridade do Pesquisador com o Projeto de Pesquisa**

Ingressei na Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional em 2016. Na maior parte da minha atuação profissional atuei em face dos chamados “grandes devedores”, conceituados como devedores com passivo tributário superior a 15 milhões de reais ou que se enquadrem em alguma conduta que caracterizem crimes contra a ordem tributária, nos moldes do art. 4º da Portaria MF nº 29, de 17 de fevereiro de 1998.

Desde 2019, estou em exercício na Coordenação-Geral de Estratégias de Recuperação de Créditos e, desde 2021, atuo como Coordenador de Produção de Informações Estratégicas, além de atuar como Coordenador-Geral Substituto.

Na atuação profissional, atuamos investigando determinados devedores e/ou prestando subsídios às unidades descentralizadas que assim requerem, inclusive mediante a prestação de apoio logístico e operacional aos casos em que se faz necessária a participação de colegas de outras regiões, por exemplo, no cumprimento de mandados de busca e apreensão em parceria com os órgãos de polícia judiciária.

Além disso, tenho formação em pós-graduação de *Big Data* e *Business Intelligence* e de Direito Tributário, também pela Fundação Getúlio Vargas, matérias que têm grande importância prática na minha atuação profissional, seja no aspecto operacional, seja no aspecto teórico.

No entanto, na atuação em face de contribuintes que adotam por estratégia empresarial declarar regularmente suas obrigações fiscais sem, contudo, realizar deliberadamente o pagamento, engendrando paralelamente engenharias empresariais

(ex.: sucessões empresariais mascaradas, utilização de interpostas pessoas), patrimoniais (ex.: ocultação de bens), e outras fraudes em geral, para frustrar as execuções fiscais e perpetrar o quadro de inadimplemento sistêmico, cujo passivo acumulado, não raro, supera as centenas de milhões de reais, despertei o interesse no estudo do Direito Penal Tributário como instrumento de combate a contribuintes desta natureza, o que, salvo melhor juízo, se insere na lógica da *ultima ratio* do Direito Penal.

O interesse no debate com a área acadêmica, contudo, tem por finalidade aclarar estas ideias (ainda preliminares), ciente da sensibilidade e das controvérsias envolvidas no tema.

## 5. Bibliografia Preliminar

BADARÓ, Gustavo Henrique; BOTTINI, Pierpaolo Cruz. **Lavagem de dinheiro : aspectos penais e processuais penais : comentários à Lei 9.613/1998, com as alterações da Lei 12.683/2012.** 3ª ed. São Paulo : Revista dos Tribunais, 2016.

CAMPOS, Flávio Vilela. **Estudo Comparado sobre a Extinção da Punibilidade e Elementos Fundamentais dos Crimes Tributários : Paralelo entre a Experiência Internacional e o Modelo Adotado no Brasil. O Privilégio do Sonegador.** São Paulo : Quartier Latin, 2020.

BORGES, Bruna Hernandez. **Os crimes do colarinho branco e as (des)vantagens da justiça restaurativa.** Rio de Janeiro : Lumen Juris, 2019.

CORDERO, Isidoro Blanco. *El Delito de Blanqueo de Capitales.* Navarra (Espanha) : Aranzadi, 2015.

DE CARLI, Carla Veríssimo; MENDONÇA, Andrey Borges de. (Coords.) **Lavagem de dinheiro : prevenção e controle penal.** 2ª ed. Porto Alegre : Verbo Jurídico, 2013.

ESTELLITA, Heloísa. **Criminalidade de empresa, quadrilha e organização criminosa.** Porto Alegre : Livraria do Advogado, 2009.

EXPÓSITO, Luis Manuel Lombardero. *Delitos contra la Hacienda Pública.* Barcelona : Editorial Bosch, 2011.

FERNÁNDEZ, Covadonga Mallada. *Blanqueo de Capitales y Evasión Fiscal.* Espanha : Lex Nova, 2012.

MASINA, Gustavo. **Sanções tributárias : definições e limites.** São Paulo, Malheiros, 2016.

OLIVEIRA, Ricardo Rachid de. **A relevância penal da inadimplência tributária.** Curitiba: Juruá, 2013.

PAULSEN, Leandro. **Crimes federais.** São Paulo : Saraiva, 2017.

- POYATO, Isabel Espejo. *Administración Tributária e Jurisdicción Penal en el Delito Fiscal*. Madrid : Marcial Pons, 2013.
- RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. **Direito Penal Tributário - Questões Relevantes**. 2ª ed. São Paulo : Malheiros, 2004.
- SILVA, Isabel Marques da. *Regime Geral das Infracções Tributárias*. 3ª ed. Lisboa : Almedina, 2010.
- SILVA, Germano Marques da. **Responsabilidade penal dos dirigentes das sociedades**. Lisboa : Universidade Católica Editora, 2021.
- SILVA, Juary C. **Elementos de direito penal tributário**. São Paulo : Saraiva, 1998.
- SOUSA, Luís dos Milagres e. **As fraudes tributárias e o crime tributário continuado**. Coimbra : Almedina, 2010.
- SOUSA, Susana Alves de. **Os crimes fiscais : análise dogmática e reflexões sobre a legitimidade do discurso criminalizador**. Lisboa : Almedina, 2021.
- SILVA, Paulo Roberto Coimbra. **Direito Tributário Sancionador**. São Paulo : Quartier Latin, 2007.
- TIEDMANN, Klaus. *Manual de Derecho Penal Económico : Parte General y Especial*. Valencia : Ed. Tirant Lo Blanch, 2010.
- UBIETO, Emílio Octavio e Toledo y (coord.). *Delitos e Infracciones Contra la Hacienda Pública*. Valencia : Tirant Lo Blanch, 2009.

## 6. Cronograma de Execução

	2022					2023												2024				
Atividade	8	9	10	11	12	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	1	2	3	Horas	
Pesquisa bibliográfica	■	■	■	■	■																	40h
Coleta de decisões, pareceres e matérias jornalísticas	■	■	■	■	■																	30h
Observação direta e conversais informais	■	■	■	■	■																	20h
Estudo do material coletado				■	■	■	■															30h
Elaboração do Sumário					■																	10h
Redação de capítulos				■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■		70h
Redação da introdução e da conclusão					■	■																20h
Versão preliminar							■															10h
Ajustes							■	■	■	■	■											10h
Versão intermediária												■										10h
Ajustes												■	■	■	■	■	■	■	■	■		10h
Versão provisória + depósito																				■		15h
Ajustes e Versão Final																					■	15h

