

# A CRIMINALIZAÇÃO DA SONEGAÇÃO FISCAL E DAS FRAUDES NO BRASIL

Ana Paula Mendes de Miranda

Doutora em Antropologia Social;

Professora da Universidade Candido Mendes

## RESUMO

A criminalização da sonegação fiscal não é um fato novo na realidade brasileira, tendo sido iniciada na década de 1950. Fatos recentes apontam para a necessidade de uma reflexão crítica sobre como esta criminalização tem sido tratada. O artigo pretende discutir como se tem dado a atuação das instituições públicas voltadas para o combate da chamada criminalidade de fraude, revelando uma complexa rede de relações e oposições de práticas e sistemas normativos vigentes, cujo funcionamento muitas vezes não está direcionado para a universalização de justiça.

## PALAVRAS-CHAVE

Sonegação fiscal. Criminalidade de fraude. Ilegalidades privilegiadas

## SUMÁRIO

1 Introdução 2 É possível se falar em uma criminalidade de fraude? 3 A sonegação  
4 A elisão e a evasão fiscal 5 A legislação e seus efeitos 6 Bibliografia

## 1 Introdução

Os casos recentes de prisão por sonegação fiscal envolvendo grandes empresários de diferentes setores (Schincariol e Daslu) produziram grande impacto nos meios de comunicação de massa sobre os chamados “crimes de colarinho branco”.

Tratados como escândalos<sup>1</sup> político-financeiros, alcançaram notoriedade nos meios de comunicação por revelarem fatos em que os limites públicos e privados eram tênues. Do ponto de vista analítico, o escândalo é um momento em que se torna público um ato, ou uma série de atos, até então mantidos em segredo<sup>2</sup>. Ele supõe a existência de um bem que foi lesado, de um valor que foi maculado, de um sentimento de justiça que foi injuriado. O escândalo funciona como a ritualização do fim de uma farsa.

---

<sup>1</sup> Sobre o conceito de escândalo, ver DA MATTA (1993), ROSA (2003), THOMPSON (2002).

<sup>2</sup> Sobre o segredo ver MIRANDA (2001).

No Brasil, a divulgação dos “casos”, tanto de sonegação quanto de corrupção, tem sido marcada por um tom denunciatório. Segundo Fernando Acosta (1988), essa ênfase contribui para escamotear o fato de que a exclusão ou inclusão de um conflito do campo de intervenção penal tece uma trama complexa de relações, de colaboração ou de confronto, entre diferentes sistemas normativos.

Os enfoques jurídico e midiático acerca da violência e do crime têm sido marcados por uma perspectiva normativa e “denuncista”, seja para reclamar a falta de repressão seja para atacar o “governo” e sua conivência com a exploração. Ao que se seguem as sempre fórmulas mágicas do “basta fazer...” como soluções definitivas, que só não são adotadas por falta de “vontade política”.

Há de se analisar com cuidado esse movimento “denuncista”, que costuma enfocar as práticas de sonegação, corrupção, bem como outros tipos de fraude, como “casos”. Estes apresentam uma relação de coerência interna, sendo ações peculiares a um número de personagens envolvidos - o que permite ao público um acompanhamento temporal de começo, meio e fim e possibilita a utilização da metáfora de um organismo enfermo para a sociedade, que ora sofre uma epidemia ora alcança o estado da endemia. As diferentes opiniões sobre o “caso” é que apontarão as possíveis soluções do problema. Assim, a narrativa em forma de “caso” possibilita a construção de uma unidade artificial do problema, o que permite que os agentes públicos mantenham a idéia de que o fato denunciado de forma espetacular é uma prática excepcional, fruto de um comportamento desviante, a degradação de algo anteriormente puro (BEZERRA, 1995). Esse procedimento permite que se encontre um culpado, mas não a solução para o problema.

Os escândalos político-financeiros implicam ligações ocultas entre poder econômico e político que são consideradas impróprias, e ao serem divulgadas detonam os escândalos<sup>3</sup>, que por sua vez “revelam um estilo de governo no qual as normas burocráticas são personalisticamente distorcidas, reinventadas ou esquecidas em benefício de algum grupo intimamente ligado aos que governam. Eles também falam da urgente necessidade de tratamento igualitário de todos perante a lei” (DA MATTA, 1993, p. 155).

Ao provocar uma crise de reputação, o escândalo funciona como um drama que atinge a honra<sup>4</sup>, noção de caráter exclusivista, que “só faz sentido quando utilizada para distinguir e singularizar as pessoas” (CARDOSO DE OLIVEIRA, 2002, p. 25).

---

<sup>3</sup> O estopim tanto pode ser o vazamento intencional de informações - de forma ilegal, por agentes do poder público - quanto uma forma de vingança pessoal.

<sup>4</sup> A honra está ligada por definição ao exercício de um poder pessoal que contribui para a diferenciação e segmentação da sociedade (PITT-RIVERS, 1992).

Ao enfatizar a dimensão substantiva da identidade dos atores, reforça-se a questão moral, característica das pessoas “dignas”, ao mesmo tempo em que se abandona a idéia da impessoalidade característica do modelo racional-legal do Estado Moderno<sup>5</sup>.

A divulgação dos “casos” tem sido usada para tentar demonstrar que o sistema de Justiça Criminal estaria agindo imparcialmente. Todavia, a problematização dos casos pode servir para a reflexão a respeito da crise de legitimidade das normas jurídico-penais no Estado brasileiro: o tratamento desigual dado pelo ordenamento jurídico<sup>6</sup> aos delitos usualmente cometidos pelas classes populares (delitos contra o patrimônio individual) - para os quais foram criadas sanções e uma tecnologia de prevenção, investigação e repressão - e os delitos característicos das classes dominantes, predominantemente contra o patrimônio coletivo.

Trata-se, portanto, de indagar se estaríamos diante de um esforço de implantação de um novo paradigma, o da criminalização da sonegação fiscal e das fraudes financeiras. O presente artigo representa uma reflexão a respeito do tema, ao partir da análise dos procedimentos de fiscalização de impostos no Brasil, trabalho realizado durante meus estudos de pós-graduação na USP (1997-2002)<sup>7</sup>, aprofundados com o projeto de pesquisa *Publicidade: Educação ou Punição? Uma Análise Comparativa dos Processos de Crime de Sonegação Fiscal de ICMS e do Imposto de Renda*, financiado pela Faperj<sup>8</sup>, na Universidade Federal Fluminense, na linha de pesquisa “Estudos sobre Justiça e Segurança”, integrante do conjunto de pesquisas integradas voltada para a formulação de uma nova política de segurança pública no estado do Rio de Janeiro.

A escolha do tema - crimes fiscais - ocorreu em função da possibilidade de percepção de como diferentes atores - fiscais, promotores, procuradores e juízes - tratam o não-pagamento de impostos do ponto de vista criminal.

Ao se considerar a perspectiva da Antropologia Jurídica, buscou-se uma “investigação comparada da definição de regras jurídicas, da expressão de conflitos sociais e dos modos através dos quais tais conflitos são institucionalmente resolvidos” (DAVIS, 1973, p. 10). A metodologia adotada privilegiou a comparação das categorias: levou-se em conta o que está escrito na lei e as formas pelas quais essas categorias são interpretadas pelos diferentes agentes durante o processo de caracterização dos crimes contra a ordem tributária, com base em indícios da intencionalidade do contribuinte em lesar um bem coletivo.

---

<sup>5</sup> WEBER (1991), (1979).

<sup>6</sup> Ver AMORIM; KANT DE LIMA; TEIXEIRA MENDES (2005); KANT DE LIMA (1999).

<sup>7</sup> Ver também MIRANDA (1999, 2001a, 2002 e 2002a).

<sup>8</sup> Este projeto foi coordenado pela professora Simoni Lahud Guedes e contou com a participação de Gláucia Maria Pontes Mouzinho, Gabriela Maria Hilu da Rocha Pinto e Sigrid Hoppe.

Nesse sentido, analisou-se como o crime fiscal é definido, ao tomar como ponto de partida que a infração é compreendida não como um dano cometido por um indivíduo contra outro, mas como “uma lesão de um indivíduo à ordem, ao Estado, à lei” (FOUCAULT, 1996, p. 66), que tem como contrapartida a idéia de reparação do dano por meio de multas e confisco de bens.

Ressalta-se o fato de que esse tipo de crime ainda não se constitui como objeto de estudo consagrado pelas Ciências Sociais no Brasil, que tradicionalmente têm tratado o problema da criminalidade sob o enfoque ora das classes perigosas (GUIMARÃES, 1981) ora do crime organizado<sup>9</sup>, enfatizando principalmente o caráter violento e urbano desse fenômeno. Um enfoque limitado, porque, mesmo denunciando como falsa a associação entre pobreza e crime, acaba muitas vezes por reforçá-la como uma representação social, já que nas prisões estariam apenas os criminosos oriundos de classes populares.

Se é indiscutível que a criminalidade violenta se tornou um objeto de estudo no Brasil, há de se ressaltar que a “criminalidade de fraude” não conseguiu conquistar o mesmo espaço. O enfoque ao tema tem se limitado aos meios de comunicação e ao sistema de justiça criminal, cujos discursos têm sido muito semelhantes: associam a redemocratização do país à impunidade de crimes cometidos por integrantes de classes altas - em especial, os crimes econômicos -, como um problema que atinge toda a sociedade brasileira<sup>10</sup>, que pode ser combatido com a prisão dos culpados.

## 2 É possível se falar em uma criminalidade de fraude?

O aparecimento de uma “criminalidade de fraude” está relacionado ao processo histórico de “desenvolvimento da produção, aumento das riquezas, uma valorização jurídica e moral maior das relações de propriedade, métodos de vigilância mais rigorosos, um policiamento mais estreito da população, técnicas mais bem ajustadas, de descoberta de captura, de informação” (FOUCAULT, 1989, p. 72).

Essa reforma estaria associada a uma nova política em relação às ilegalidades, que seriam definidas contextualmente. Ou seja, em um determinado momento, a ilegalidade pode ter o papel de manutenção e conservação de uma dada distribuição desigual de riqueza e poder; em outro, pode ser utilizada como arma política, sendo incorporada ou incorporando movimentos políticos e sociais mais amplos.

---

<sup>9</sup> A respeito da abordagem das Ciências Sociais acerca das temáticas da criminalidade, segurança pública e justiça criminal, ver KANT DE LIMA; MISSE; MIRANDA (2000), ZALUAR (1999) e ADORNO (1993).

<sup>10</sup> Cenário semelhante pode ser observado no que se refere aos casos de corrupção. Ver BEZERRA (1995), LEITE (1987) e SCHILLING (1999).

No caso da tentativa de criminalização do não-pagamento de impostos, observa-se que alguns grupos sociais a tratam como uma forma de resistência às estruturas de poder; já outros a percebem como uma das principais causas de manutenção de uma estrutura social desigual e injusta.

A proposta de estudo dos crimes que se relacionam a negócios - que incluem as fraudes fiscais - não é nova: foi desenvolvida nos Estados Unidos, na década de 1930, por Edwin Sutherland (1940), insatisfeito com as pesquisas que apresentavam uma criminalidade estatisticamente maior nas classes pobres que nas classes altas. Essa comparação lhe parecia impossível, já que não havia estudos sobre os crimes<sup>11</sup> cometidos pelos “white-collars”.

O crime de colarinho branco seria definido em oposição aos crimes violentos em função de alguns fatores: nestes, aos acusados seriam geralmente pobres, que rotineiramente freqüentariam as delegacias; as vítimas dos crimes violentos sofreriam a abordagem nas ruas ou em suas casas. O autor define o crime em função do status do criminoso. Assim, o crime de colarinho branco seria aquele cometido por uma pessoa respeitável e pertencente a uma elite no curso de seu desempenho profissional. Essa definição foi criticada por vários autores, que indicaram a necessidade de se pensar uma definição não em função de quem os pratica, mas pelas características dos crimes, ou seja, pelo *modus operandi*.

Sutherland destacava também como uma diferença fundamental entre as duas formas de criminalidade os modos pelos quais eram aplicadas as leis de justiça criminal, bem como por quem. Nos Estados Unidos, os crimes cometidos pelas classes inferiores seriam tratados pela polícia, promotores e juízes mediante sanções penais (multa, prisão ou morte); enquanto que os crimes das camadas mais altas seriam julgados nas cortes civis ou em comissões administrativas, sendo raros os casos de multa ou prisão<sup>12</sup>.

O conceito de fraude que orientou a teoria de Sutherland corresponde ao uso de mecanismos enganosos para obter ganhos ilegais e injustos. Assim, o crime era entendido não apenas como uma violação da lei criminal, mas qualquer ato que violasse as decisões civis e penalidades impostas administrativamente.

Alguns autores contemporâneos questionam a utilização do termo “crime” para se referir à sonegação fiscal, posto que um crime só pode ser definido pela existência

---

<sup>11</sup> Ele não acreditava que a raça, a idade ou o gênero pudessem explicar o comportamento criminoso, que seria aprendido no processo de interações nas relações grupais.

<sup>12</sup> Entre 1976 e 1978, foram julgadas em sete cortes federais 1.094 pessoas acusadas de crime de colarinho branco pelas seguintes violações: fraude em seguro; violação de lei anti-truste; suborno; desfalques bancários; fraude postal e telefônica; reivindicação ou declaração falsas; fraude fiscal.

de regras públicas e julgamentos. Defendem a substituição de “crime” pelo termo “ilegalidades”, que corresponderia aos atos que violam regras técnicas, para os quais há um limitado consenso moral e penas leves.

No Brasil, não há consenso no meio jurídico acerca dos crimes contra a ordem tributária. Há os que argumentam que não há crime por falta de uma legislação mais precisa; outros sustentam que esse tipo de crime se define pela intenção do autor - posição geralmente assumida pela Receita Federal em seus procedimentos administrativos (SARAIVA FILHO, s.d.). É certo que uma das dificuldades apresentadas pelos membros da Receita Federal e do Ministério Público no processo de criminalização das fraudes fiscais reside no fato de que se trata de uma ação entre iguais, ou seja, envolve acusar pessoas que pertencem às classes média e alta<sup>13</sup>, que podem fazer parte das redes de relações dos fiscais, promotores e juizes.

Esse fenômeno pode apresentar duas conseqüências. A primeira é a dificuldade de interrogar um suspeito que não se encaixa no que se costuma chamar de “tipo-padrão”, ou seja, a pessoa que, por seus atributos físicos (cor ou gênero) ou sociais (classe ou religião), não aparenta ser um criminoso - ao contrário, poderia ser considerado como alguém acima de qualquer suspeita. A outra dificuldade decorre da possibilidade de diferentes pressões às quais estaria submetido o julgador. Destaca-se que essas pressões podem ser tanto da ordem econômica - presentes e propinas - quanto afetiva - julgar um amigo, um parente, um conhecido.

Michel Misse (1999) chama atenção para a cautela metodológica necessária quando se tratar da utilização de noções como “crime”, “violência” e “corrupção”, posto que o pesquisador se arrisca a reproduzir as representações sociais estereotipadas, levando apenas a especulações e conclusões moralizantes. O autor sugere que essas noções sejam usadas mais como indícios de como se estrutura a nossa sociabilidade, observando como o conflito é percebido e como as relações de força e de poder se materializam para a administrar esses conflitos.

Propomos apontar que redes de relações sociais podem ser observadas a partir da tentativa de criminalização do não-pagamento de impostos, ao se verificarem os efeitos no processo de construção de representações a respeito do indivíduo apontado como “songador”.

Os ladrões, assassinos, etc. - ou seja, os sujeitos definidos tradicionalmente como criminosos - são identificados a partir de signos corporais, interpretados negativamente como indicadores de sua sujeição criminal. Essas pessoas são diferenciadas dos songadores, cujos signos corporais estão associados a uma imagem socialmente positiva de “homens de bem”.

---

<sup>13</sup> O termo é utilizado aqui sem uma maior precisão teórica, pois representa a percepção dos agentes.

A “invisibilidade” do crime de sonegação, apesar da sua incriminação ser legal, contribuiria para revelar a ineficácia de escalas lineares que a legislação pretende construir para definir os comportamentos ilegais e, conseqüentemente, socialmente recrimináveis.

A forma como se faz a acusação é reveladora dos mecanismos de poder que produzem efeitos públicos de criminalização do indivíduo. A acusação pode ser direta - podendo ser interpeladora, quando exige resposta, ou apenas uma agressão verbal, cuja função depende do contexto - ou indireta, quando se dirige não para o acusado, mas sobre ele (a fofoca ou a denúncia) (MISSE, op. cit.).

A denúncia aparece na maior parte dos casos analisados como uma delação, como uma informação que surge de uma relação pessoal, baseada na cumplicidade e fidelidade, e produz efeitos de ordem legal, bem como concretizam uma vingança pessoal, pois são geralmente os ex-cônjuges e/ou ex-sócios quem informam aos órgãos competentes que o denunciado sonegava os impostos.

Entretanto, é apenas na esfera pública que um crime se define enquanto tal, de modo que a acusação representa a passagem de uma quebra de reciprocidade para uma individualização da transgressão. Quando esse processo se encaminha para a individualidade do acusado - ao se destacar o caráter deste para enquadrá-lo num tipo social negativo -, é chamado de “sujeição criminal”, como uma tentativa de definir potencialmente que indivíduos se aproximam dos atributos definidores do suspeito-padrão:

Como o que define um crime, no âmbito do Estado, não é apenas a letra da lei, mas sua realização legal, que depende de toda uma processualística racional-legal de interpretação oficial do evento, é próprio da modernidade que à separação entre fato e lei se sobreponha a separação entre sensibilidade jurídica local e adjudicação legal. (MISSE, 1999, p. 62).

Se o mecanismo da sujeição criminal tem sido eficaz para construir identidades potencialmente criminais quando se trata de “bandidos”, o mesmo não tem ocorrido com relação aos crimes fiscais, visto que os “criminosos” em potencial abrangiam quase toda a população, já que há a crença de que todos sonegam. Outro fator que impossibilita pensar numa sujeição criminal para os sonegadores é a ausência de auto-representação que corrobore com essa identidade, o que pode ser exemplificado pelo discurso dos advogados de defesa, que sempre alegam que o Estado cobra excessivamente de seus contribuintes.

Nesse sentido, é preciso salientar que o processo de incriminação não corresponde necessariamente à construção de subjetividades e identidades criminais.

As dificuldades relatadas tanto pelos agentes dos fiscos estadual e federal quanto pelos Ministérios Públicos estadual e federal revelam o quão complexo é o processo de construção de padrões de suspeição, que tradicionalmente orientam suas práticas de incriminação.

Portanto, a sonegação seria um fenômeno mais bem compreendido pelo uso do conceito de ilegalidade tolerada (FOUCAULT, 1996), que possibilitou um questionamento sobre o lugar da pena em um sistema de regulação formal (Direito Positivo) e sobre as abordagens dos diferentes sistemas de regulação existentes em uma sociedade, incluindo o Direito Penal, revelando que este último está longe de poder reivindicar o controle hegemônico dos conflitos.

A ilegalidade tolerada obriga a repensar o que seria a questão da impunidade penal, que para Acosta (1988) abrange três dimensões: material, jurídica e ideológica. Trataremos apenas desta última, pois é com base nas representações sociais acerca do crime, do criminoso e da repressão penal que os agentes públicos constroem seu discurso a respeito dos crimes de sonegação e fraudes.

O enfoque ideológico desempenha um papel que não pode ser negligenciado na gênese da resolução de conflitos que dizem respeito às ilegalidades privilegiadas, que são marcadas por duas abordagens: a) enfatizam a representação clássica que opõe dois indivíduos cujos papéis na trama dos eventos não se confundem - agressor versus vítima. Há uma dificuldade de se transpor ao modelo “indivíduo versus corporação”; b) a dificuldade de apreensão desses eventos implica práticas corporativas, a partir de um código apriorístico de representação das transgressões à lei penal. O uso constante na linguagem corrente e na técnica do termo “acidente” para designar esses eventos gera graves conseqüências, ao se referir a uma seqüência heterogênea de eventos, cujo ponto em comum é a imponderabilidade e a imprevisibilidade dos fatos.

Na repercussão midiática dos escândalos político-financeiros, o uso das expressões “fraude”, “abuso do poder econômico” e “lucros extraordinários” funcionam como edificadores de uma opinião pública, já que não se referem à natureza jurídica dos eventos, mas a formas já cristalizadas de representações coletivas.

Se o discurso dos meios de comunicação não se preocupa muito com a produção de provas, a dimensão material é um ponto central da discussão acerca das ilegalidades privilegiadas, visto que se constituem invariavelmente em espaços sociais relativamente bem protegidos de olhares indiscretos e por regras de silêncio, até mesmo previstas em lei.



Um outro ponto importante nesse debate é que a gestão das ilegalidades em uma sociedade pode representar uma forma de rede de interações entre os diversos sistemas normativos relativamente autônomos.

### 3 A sonegação

Para se compreender a sonegação é preciso, em primeiro lugar, considerar como a fiscalização de impostos é caracterizada pelos fiscais: um processo no qual se avalia, ao mesmo tempo, o controle do cumprimento das ordens sob o aspecto legal e administrativo, e sob o aspecto da regularidade de execução.

A sonegação de impostos é considerada um fato ilícito contra o qual o Fisco deveria armar-se adequadamente, a partir da constatação da malícia ou má-fé do contribuinte. A sonegação sempre foi identificada com a fraude, ou seja, com a intenção de fugir ao pagamento do imposto, o que difere do erro justificável. Ressalta-se que a fraude consiste na prática de um ato com a finalidade deliberada, ou consciente, de frustrar a aplicação de uma regra jurídica, mediante a participação, em geral, de terceiros, que pode prejudicar interesses diversos. No entanto, para efeitos criminais a fraude não pode ser presumida, é preciso prová-la para caracterizar o dolo<sup>14</sup>.

O trabalho dos auditores-fiscais de “combate à sonegação” tornou-se mais conhecido da população após a criação, em 1995, do serviço de “inteligência”<sup>15</sup>, que se caracteriza por procedimentos investigativos que visam a obter dados sonegados ou dissimulados. A forma tradicional de trabalho desse grupo baseia-se em investigações informais e sigilosas, até mesmo para o “suspeito”. As atividades usuais são a entrevista; a vigilância; a utilização de informantes; o rastreamento financeiro; a fotografia e a filmagem; a coleta de material gráfico; e a apreensão e recuperação de dados gravados em meios magnéticos. A análise desses materiais resulta em um relatório fiscal, cujo objetivo é comprovar a participação dolosa do fraudador e o grau dessa participação. Esse relatório deve ser enviado para a área de execução fiscal que cuidará do processo administrativo. Somente após o fim desse trâmite que o caso pode ser encaminhado para o Judiciário.

---

<sup>14</sup> Alguns exemplos de fraudes tributárias: utilização da internet para envio de declarações fraudulentas - são lançadas despesas e receitas fictícias em declaração do IR, usando-se o nome e o CPF de contribuintes isentos, com o objetivo de receber restituições fraudulentas; fraudes cambiais, em que o infrator tenta efetuar uma operação mediante transações fictícias, sem a importação ou a exportação real de mercadorias; subfaturamento e superfaturamento de mercadorias importadas ou exportadas; falsificação de autenticação bancária em Darf; emissão de nota fiscal falsa ou com CNPJ de empresa já baixada ou cancelada; manutenção de contabilidade paralela, fraude mais conhecida como “caixa 2”.

<sup>15</sup> O serviço foi regulamentado pela Portaria nº 227, de 3 de setembro de 1998.

No entanto, muitas vezes a duração do processo administrativo é tão longa que a cobrança da dívida prescreve. Por essa razão, alguns auditores costumam deixar vaziar as informações para o Ministério Público, a fim de que possam denunciar os “sonegadores”.

Para exemplificar melhor o processo de fiscalização, descreveremos o que significa “cair na malha-fina”. Embora se trate de um procedimento exclusivo do Imposto de Renda, acreditamos que a lógica que permeia as ações pode ser estendida a outros impostos.

Na declaração do Imposto de Renda, um dos pontos analisados pela Receita Federal é se o contribuinte possui renda suficiente para arcar com os gastos de todo o seu patrimônio. Aqueles que apresentam um aumento significativo do patrimônio, mas que não ganharam dinheiro o bastante para esse progresso, chamam a atenção da Receita Federal. Todas as declarações que apresentam discrepâncias são separadas. Muitas delas estão nesse “bolo” porque apresentam erros de preenchimento - considerados “erros justificáveis”. Aquelas que despertam dúvidas dos fiscais são analisadas separadamente. O contribuinte é, então, chamado para prestar esclarecimentos. Ele tem de apresentar os documentos que justifiquem as informações constantes de sua declaração. Se o contribuinte não pagou o imposto que o Fisco considera devido, ele é autuado por sonegação fiscal. Se ele pagar o que deve, o problema acaba. Esse aspecto é considerado como altamente questionável por fiscais e membros do Ministério Público, pois em contraste com os crimes contra o patrimônio privado - ou melhor, em caso de roubo -, um “ladrão” não deixa de ser punido ao devolver a coisa roubada.

Depois de autuado, caso o contribuinte se recuse a pagar o imposto devido e não se defenda administrativamente da cobrança, tem seu nome e o débito inscritos na Dívida Ativa para execução fiscal, que nada mais é do que a cobrança judicial do imposto. Nesse processo, para ser ressarcido, o representante da Fazenda pede a penhora dos bens do sonegador, que vão imediatamente para leilão se o contribuinte não apresentar a sua defesa. Caso os bens não cubram toda a dívida, o nome do contribuinte permanece inscrito na Dívida Ativa. O nome na lista de devedores do governo restringe em vários aspectos a vida fiscal do contribuinte. Ele não pode, por exemplo, pedir financiamentos ou receber “certidão negativa” da Justiça Federal ou da Receita Federal<sup>16</sup>. O contribuinte só não perde o CPF, já que a validação do documento está vinculada à entrega da declaração (mesmo que ela esteja errada).

---

<sup>16</sup> A “certidão negativa” é um documento emitido por órgãos governamentais, na qual constam informações do contribuinte relacionadas à atividade de cada desses órgãos. No caso da Justiça Federal, obter uma “certidão negativa” equivale a ter um documento no qual conste não haver nenhuma ação contra a pessoa que a requereu. Por sua vez, uma “Certidão Negativa” emitida pela Secretaria da Receita Federal corresponde a um documento no qual consta a informação de que o contribuinte não possui nenhum débito fiscal com aquele órgão.

O crime de sonegação fiscal foi disciplinado inicialmente pela Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965. O artigo 1º classificava-o como um tipo penal de “mera conduta”, ou seja, como crimes formais, que têm como característica que o evento (lesão ao bem jurídico) se dá apenas com a simples ação ou conduta. São incluídos também nessa categoria, por exemplo, os crimes contra a honra - injúria, difamação, calúnia. Nestes, para que a consumação seja considerada completa, não é preciso verificar mais do que a simples ação ou omissão do sujeito. Esse tipo de crime difere dos chamados crimes materiais - furto / homicídio -, só considerados consumados com a efetiva lesão do bem jurídico.

De acordo com a Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, os crimes contra a ordem tributária se caracterizam pelos atos de suprimir ou reduzir tributo mediante:

- a) omissão da informação ou declaração falsa às autoridades fazendárias;
- b) fraude da fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos ou omitindo operação de qualquer natureza em documento ou livro exigido pela lei fiscal;
- c) falsificação ou alteração de nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;
- d) elaboração, distribuição, fornecimento, emissão ou utilização de documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;
- e) recusa ou não-fornecimento, quando obrigatório, de nota fiscal - ou documento equivalente - relativa à venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada; ou fornecimento da nota em desacordo com a legislação.

A partir dos elementos apontados, percebe-se uma ênfase na intencionalidade do ato de sonegar como o elemento fundamental de caracterização do crime fiscal, o que reafirma a tese, sempre alvo de muita polêmica entre os juristas, de que o crime de sonegação seria de mera conduta.

A polêmica é mantida com a argumentação de alguns, que consideram o crime de sonegação um crime impossível quando não há imposto devido:

Não se pode acusar alguém por crime de homicídio, se a vítima se encontra em tratamento médico, ainda que em estado gravíssimo na UTI. Da mesma forma, não se pode acusar alguém de crime de sonegação fiscal se não existe débito tributário definitivamente constituído. (SILVEIRA, 2001, p. 11)

Essa argumentação considera que o processo criminal por crime de sonegação fiscal, para ser instaurado, necessita da constituição definitiva do débito tributário, que corresponderia à materialização da conduta.

O que está em jogo neste debate é se o crime fiscal caracteriza-se pela mera situação de inadimplência ou mora no pagamento de impostos, recurso amplamente utilizado pelos empresários, que reclamam da excessiva tributação no Brasil; ou pela existência de fraudes e falsificações realizadas para ludibriar o Fisco “por pessoas físicas ou jurídicas que desfrutam de situação econômica privilegiada, e também a apropriação de valores cobrados ou descontados de terceiros, que deveriam ser repassados aos cofres públicos” (BONSAGLIA, 1999, p. 18).

Se a fraude fiscal constitui-se da “resistência consciente e premeditada ao pagamento de impostos devidos ao Estado” (VILLELA, 1952, p. 7), pode-se afirmar que se trata de uma “instituição nacional”, em função da amplitude e do número incomensuráveis dos que a praticam cotidianamente.

No entanto, os fiscais da Receita Federal reconhecem que ninguém gosta de pagar imposto, mas que não é justo classificar o contribuinte que não gosta, mas paga - e ocasionalmente comete erros - como “sonegador”, que teria a intenção de não pagar. Há nesse procedimento de classificação uma definição de quem seriam os “suspeitos” em potencial, que se modificariam conforme o contexto.

Segundo dados da Receita Federal, em 1999, entre pessoas físicas os principais – sonegadores – foram os diretores de empresas. Foram aplicados 377 autos de infração, que renderam aos cofres públicos R\$ 125 milhões em impostos - incluindo-se encargos, que, no entanto, não foram pagos. Entre os donos de estabelecimentos comerciais, a Receita levantou uma dívida de R\$ 58 milhões em 1.324 autos de infração. Os médicos e dentistas sonegaram R\$ 18,5 milhões - 1.000 autuações -, valor próximo ao dos donos de indústrias - R\$ 19,2 milhões (CAMPOS, 2000).

Entre acusar e punir restam os procedimentos de julgamento, que se na esfera administrativa podem levar até dois anos, na judicial podem se arrastar por mais de cinco anos, o que muitas vezes representa a prescrição da dívida.

A tentativa de criminalização da sonegação iniciou-se no Brasil em 1965, com a Lei nº 4.279, que prevê a pena máxima de dois anos, aplicável somente no caso de reincidência, e a extinção da punibilidade com o pagamento do débito fiscal antes do início da ação na esfera administrativa. O aprimoramento da legislação penal tributária se deu (Lei nº 8.137, de 1990), paradoxalmente durante o Governo Collor, que ampliou a pena máxima para cinco anos e manteve a punibilidade após o pagamento do débito fiscal<sup>17</sup>, medida revogada por Fernando Henrique Cardoso, fato muito criticado por fiscais e membros do Ministério Público.

---

<sup>17</sup> A punição prevista para o funcionário público que cometa crime contra a ordem tributária, colaborando para a não-cobrança de tributos, é de três a oito anos de reclusão.

Ressalta-se ainda que, em 1999, foi criado o Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), que impossibilitou os auditores-fiscais de adotar procedimentos em que o elemento-surpresa pudesse ser utilizado em ações fiscais. Isso era considerado fundamental para destrinchar os “esquemas” que podem envolver mais de uma empresa sob investigação. Tal fato repercutiu negativamente na categoria, que passou a argumentar que se tal legislação estivesse em vigor na época do Governo Collor, o esquema de Paulo César Farias não teria sido desmontado (CAMPOS, 2000a).

#### 4 A elisão e a evasão fiscal

As palavras “evasão” e “elisão” são definidas no Dicionário Aurélio como, respectivamente, “ato de evadir-se, fuga” e “ato ou efeito de elidir; eliminação, supressão”. Em nenhum dos dois verbetes encontra-se uma definição específica para a utilização em matéria fiscal desses conceitos. De fato, no campo jurídico, encontramos interpretações confrontantes para o conceito de “evasão” em matéria fiscal.

A evasão e a elisão fiscal não se confundem com a fraude e a sonegação, porque diversamente dessas últimas figuras não implicam em conduta ilícita do contribuinte e configuram-se antes da ocorrência do fato gerador. A sonegação e a fraude verificam-se após a ocorrência do fato gerador e são sempre condutas ilícitas (ROSA JR., 1997, p. 648-649)

Para o autor citado, a evasão fiscal consistiria em uma conduta preventiva do indivíduo, que se abstém de praticar o fato jurídico definido em lei como “hipótese de incidência do tributo” - como, por exemplo, não comprar mercadoria estrangeira para não pagar os impostos incidentes sobre a importação; não ser proprietário de bem imóvel para não pagar IPTU, e assim por diante. Por sua vez, a elisão fiscal corresponderia à economia do imposto mediante um planejamento fiscal, ou seja, o contribuinte disporia legalmente de seus negócios de modo a pagar menos tributos.

De modo contrário, Arakaki (1996, p. 109) entende que a evasão se caracteriza pela ação ilícita do contribuinte, que procura evitar, reduzir ou retardar o pagamento do tributo após a ocorrência do fato gerador.

Não há um consenso, portanto, sobre qual conduta do contribuinte poderia ser definida como evasão fiscal: não pagar tributos para evitar os fatos que originam a cobrança; ou agir de forma ilícita para reduzir, retardar ou evitar o pagamento deste.

A elisão fiscal foi objeto da Lei Complementar nº 104, que acrescentou o parágrafo único ao art. 116 do Código Tributário Nacional:

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos.

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que se verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios.

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos do direito aplicável.

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

Diferentemente do crime de sonegação, a elisão fiscal decorre de um ato lícito, um negócio permitido por lei que seja realizado com vistas a uma economia fiscal. No entanto, esse tipo de procedimento pode “esconder” a intenção de burlar o fisco.

Um auditor-fiscal da Receita Federal exemplificou o crime de elisão, mencionando o caso de uma pequena empresa que, apesar de passar por sérias dificuldades financeiras, incorporou outra de grande porte - o que assegurou, por seu caráter de microempresa, um menor pagamento de impostos. Embora esse procedimento - a incorporação - seja legalmente permitido, o capital necessário não existiria. Estaria explícita, portanto, a intenção de evitar o pagamento de impostos e identificado o ato criminoso.

No entanto, como nos casos de sonegação e evasão, encontramos diferentes interpretações para o que é a elisão fiscal, que dificultam a definição sobre o que é considerado ato criminoso e sobre quem estaria sujeito à punição pelo Estado.

Crimes fiscais fazem parte dos crimes contra a ordem econômica, crimes de natureza difusa que apresentam dificuldades de definição pelo Direito (CASTILHO, 1998). É frequente que o crime de elisão seja sujeito a uma interpretação evolucionista e linear, que valoriza situações históricas sobre o pagamento de impostos - formas de punição que se transformaram ao longo do tempo, até a globalização nos dias de hoje. Atualmente, os crimes econômicos alcançaram um peso considerável, particularmente no que diz respeito à participação de grandes empresas com capital transnacional nas transações locais<sup>18</sup>. As normas jurídicas teriam de responder a questões sociais novas, o Estado deveria estar aparelhado para definir e fiscalizar essas situações. Daí, surgiriam normas antielisivas que permitiriam alcançar formas sofisticadas de burlar o pagamento de impostos.<sup>19</sup>

<sup>18</sup> Perspectiva adotada pelos expositores do *Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal*, realizado em agosto de 2001 na Escola de Administração Fazendária (ESAF), em Brasília-DF.

<sup>19</sup> Conforme exposto no *I Seminário de Direito Penal e Processual Penal*, organizado pela Escola Superior do Ministério Público da União no Estado do Rio de Janeiro, em setembro de 2001.

Nesse aspecto, é necessário, por exemplo, considerar as pressões que reforçam o papel social daquela empresa, como a publicidade institucional, sua contribuição econômica ou ainda as alianças com o Legislativo, que objetivam evitar a elaboração de novas leis para exigir o pagamento de impostos (CASTILHO, op. cit.). Outro fato a ser considerado é que em novas organizações empresariais também fica difícil perceber quem de fato é responsável pela ação criminosa: o diretor, o gerente ou o proprietário da empresa.

Atualmente, os agentes públicos têm retomado os argumentos de Sutherland (1940), que menciona o “dano importante aos interesses da coletividade”. Afirmam que o imposto não recolhido aos cofres públicos resulta em falta de investimentos no sistema educacional e de saúde, entre outros problemas. Assim, a sociedade deixaria de ter acesso a direitos básicos. Desse modo, o crime fiscal atingiria um número elevado de pessoas e por isso “mata muito mais e é tão ou mais grave que o crime de homicídio”. Segundo tal perspectiva, a punição seria uma forma de redistribuição de justiça. Daí a defesa da pena privativa de liberdade, por parte de alguns entrevistados, mesmo daqueles que pagam a dívida para com o Fisco antes da denúncia.

Diferentemente dos crimes contra a vida, nos crimes fiscais a vítima não conta sua história “como o cadáver conta a história do homicídio”. Para provar a intencionalidade do ato, é necessário reunir documentos, cruzar dados, analisar as entrelinhas, buscar a intenção de burlar o Fisco.

As diferenças estabelecidas pelos entrevistados entre a inadimplência e a sonegação servem para exemplificar a subjetividade de que se utilizam os agentes encarregados da fiscalização e punição dos crimes. A inadimplência pode estar relacionada a uma situação passageira, a uma dificuldade financeira do contribuinte, que declara mas não paga o imposto devido; enquanto a sonegação tem o propósito de esconder ou falsificar documentos que permitam uma redução dos impostos a pagar.

Quanto à elisão, a identificação ainda é mais complexa, visto que a lei não tem a aceitação consensual daqueles responsáveis pela sua fiscalização e execução. Auditores e representantes do Ministério Público comentam que se trata de uma importação de idéias, de uma lei aplicada em outros países, mas que não seria útil no Brasil. Sugerem que já existe o combate à fraude, que poderia resolver questões aludidas na lei antielisão, ou ainda, que tal lei dá margem a muita discussão, visto que o ato considerado criminoso pode ser interpretado como planejamento tributário, perfeitamente legal e defensável.

## 5 A legislação e seus efeitos

No Brasil, a Lei nº 8.137/90 trata dos crimes contra a ordem tributária, estando incluídos os crimes econômicos e os crimes contra as relações de consumo. O imposto de renda, diferentemente dos impostos sobre o consumo, tem sido associado

internacionalmente à idéia de justiça fiscal e à constituição de “cidadãos-contribuintes”, devido a seu caráter direto e declaratório. Outro fator importante seria o caráter redistributivo, o que implica uma relação de prestação e contraprestação entre os cidadãos e o Estado (MIRANDA, 2007).

A concepção do contribuinte como um direito de cidadania está relacionado à idéia de reciprocidade: pelo fato de contribuir com dinheiro para o financiamento do Estado, o cidadão tem o direito de decidir como esse montante será utilizado, bem como avaliar a aplicação de seu uso. Essa relação pressupõe que o Estado admita partilhar suas decisões, reconhecendo no cidadão um ator político.

No Brasil, qualquer cidadão pode ser um contribuinte, já que todos pagam impostos indiretos, embutidos nos preços de produtos consumidos e serviços prestados. Todavia, a condição de contribuinte é muitas vezes relacionada, até mesmo pela propaganda governamental, ao pagamento de impostos diretos - no caso, o Imposto de Renda, cuja finalidade institucional é “de alta significação social e econômica. Deve não só trazer recursos para as necessidades públicas, como também visar a objetivos mais amplos, que incluam a redistribuição da riqueza (justiça social), e concorram para o desenvolvimento” (MINISTÉRIO DA FAZENDA, 1982, p. 13).

Ao classificar a população em contribuintes e não-contribuintes, o Estado enfatiza o papel social do contribuinte como “cidadão qualificado”, cuja condição é percebida não apenas como uma garantia dos direitos políticos do cidadão, mas como um elemento distintivo no campo econômico. Ser contribuinte é definidor da construção de uma identidade social de acordo com os critérios de renda estabelecidos pela legislação tributária.

Nesse sentido, a infração fiscal é compreendida não como um dano cometido por um indivíduo contra outro, mas como “uma lesão de um indivíduo à ordem, ao Estado, à lei” (FOUCAULT, 1996, p. 66), que tem como contrapartida a idéia de reparação do dano através dos mecanismos das multas e confisco de bens.

Uma primeira análise dos casos de crime de sonegação permite afirmar que há um debate jurídico acerca da existência efetiva de crime, o que seria caracterizado pela existência de fraudes, ou seja, resistências premeditadas e intencionais ao pagamento de impostos ao Estado.

Resultados da pesquisa mencionada anteriormente demonstram a articulação freqüente entre crimes de sonegação e demais crimes econômicos, como crimes contra o sistema financeiro e lavagem de dinheiro<sup>20</sup>, entre outros.

---

<sup>20</sup> É importante ressaltar que o crime de lavagem de dinheiro não está atrelado apenas ao tráfico de drogas e/ou armas - ao contrário, constitui uma velha prática de investimento de resultados de diferentes atos ilícitos no mercado financeiro legal. Os chamados “paraísos fiscais” existem há muito tempo, porém recentemente tem havido um crescimento considerável. Ver MAIA (1996) e NASCIMENTO (2001).



Por ser um campo pouco estudado nas Ciências Sociais, e também pelo Direito, quase não há sistematizações disponíveis no que diz respeito a ocorrência e resultados de processos penais relativos a crimes econômicos. Ressalta-se que, em alguns casos, os crimes são tratados apenas no âmbito administrativo, como revela o Banco Central do Brasil<sup>21</sup>, que em 2000, aplicou 1.525 penalidades (84 advertências / 1.183 multas / 258 inabilitações).

Os dados e estatísticas disponíveis no site da instituição<sup>22</sup> apontam que, no período de janeiro de 1996 a dezembro de 2001, foram registradas 3.053 incidências na Região Sudeste, das quais 1.790 relativas a São Paulo e 315 ao Rio de Janeiro. Nesse mesmo período, foram encaminhados ao Ministério Público 822 ofícios em São Paulo e 95 no Rio de Janeiro. Desse total, foram denunciados 88 casos em São Paulo e 2 no Rio de Janeiro.

Dos casos apontados, os crimes contra a ordem tributária apresentaram a seguinte distribuição: 6 incidências de infração ao art. 1º da Lei nº 8.137/90, designadas como prestação de informação falsa a autoridade fazendária no estado de São Paulo, nenhuma incidência no Rio de Janeiro; 13 incidências de infração ao art. 2 da Lei nº 8.137/90, designadas como sonegação fiscal e evasão de divisas em São Paulo e 1 no Rio de Janeiro.

No entanto, quando são observadas as incidências de sonegação de informação, movimentação paralela de recursos, fraude a fiscalização, crimes previstos na Lei nº 7.492/86, percebe-se que os números são ligeiramente maiores.

### Quadro 1: Crimes contra o Sistema Financeiro Nacional São Paulo e Rio de Janeiro (1996-2001)

Estados	Sonegação de informação / Informação falsa / Indução a erro (art. 6)	Movimentação paralela de recursos / Caixa Dois (art. 11)	Fraude à fiscalização (art. 9)
São Paulo	73	17	12
Rio de Janeiro	16	9	2

Fonte: Banco Central do Brasil - dados trabalhados pela autora

Outro problema identificado é a falta de comunicação entre a Receita Federal e o Ministério Público. Conforme relatado em entrevistas, a Receita não era obrigada a informar ao MP os casos de sonegação, o que dificulta bastante o trabalho deste.

<sup>21</sup> A Lei nº 7.492, de 16/6/1986, estabelece que o Banco Central, ao verificar a ocorrência de crime contra o Sistema Financeiro Nacional, deverá comunicar ao Ministério Público Federal, encaminhando-lhe os documentos necessários à comprovação dos fatos relatados.

<sup>22</sup> Ver [www.bacen.gov.br](http://www.bacen.gov.br), consultado em 24/2/2002.

No entanto, os funcionários das duas instituições, insatisfeitos com essa situação, utilizam-se de procedimentos informais - os fiscais costumam “dar a informação em off” ao MP - e formais - os representantes do MP solicitam à Receita que informe os casos de indícios de crime - para tentar estabelecer uma troca de informações que possibilite a criminalização da sonegação.

Resultados do projeto desenvolvido no Rio de Janeiro indicam que em 1999-2000, foram julgadas 249 sentenças de crimes diversos na 2ª Vara Federal Criminal. Desses, apenas 16 casos se referiam à sonegação de Imposto de Renda<sup>23</sup>.

### Quadro 2: Sentenças de Crime de Sonegação Fiscal 2ª Vara Federal Criminal/RJ - 1999-2000

Sonegação Imposto de Renda (Pessoa física ou jurídica)	Absolutória	Condenatória	Extinção de Punibilidade	Rejeição da Denúncia
16	5	5	5	1

Fonte: Relatório Final “Publicidade: Educação ou Punição? Uma Análise Comparativa dos Processos de Crime de Sonegação Fiscal de ICMS e Imposto de Renda” (2003).

Com relação à sonegação de ICMS e INSS, observou-se que o Ministério Público Estadual do Rio de Janeiro apresentou denúncia de 120 casos, no período de 1999-2000, dos quais apenas cinco resultaram em condenações.

### Quadro 3: Denúncias Oferecidas pelo Ministério Público Estadual do Rio de Janeiro - 1999-2000

Denúncias oferecidas pelo MP	Denúncias com resultados	Julgadas	Condenações (ICMS/ISS)	Condenações (ICMS)	Penas aplicadas
120 (ICMS/ISS)	60	26	05	02	3 a 4 anos

Fonte: Relatório Final “Publicidade: Educação ou Punição? Uma análise comparativa dos processos de crime de sonegação fiscal de ICMS e Imposto de Renda” (2003).

<sup>23</sup> Os dados relativos aos processos não estavam sistematizados, foi necessária a leitura dos livros de sentença para se chegar a essas informações.

A falta de informações não se limitou à ausência de estatísticas sobre os processos, diz respeito também aos custos financeiros provocados por esses crimes, sem contar os custos sociais. Nos EUA, de acordo com a Association of Certified Fraud Examiners, estima-se que o prejuízo ultrapasse a 400 bilhões de dólares anuais. Na França, chega a mais de 870 milhões de francos (PALLE; GODEFROY, 1996). No Brasil, não há estimativa do custo para este tipo de crime.

A chamada “criminalidade de fraude” possui grande plasticidade e capacidade de adaptação a diferentes contextos sociais e políticos. O caráter transnacional desses delitos tem favorecido a promoção de intercâmbios entre diversos países, bem como a constituição de projetos operacionais, que visam a definir normas e métodos comuns no combate a essas práticas. Muitas dessas ações caracterizam-se pelo uso da tecnologia como meio de combate por análises e estudos comparativos das formas de crime econômico<sup>24</sup>.

Todavia, a criminalização da sonegação no Brasil não tem funcionado como prevenção de uma série de atos ilegais. Uma das causas pode ser a dificuldade em se definir o crime de sonegação, que pode estar vinculada à multiplicidade de conflitos que ele representa e que são regulamentados por ramos distintos do Direito: administrativo, tributário e penal. Assim, nem toda falta de recolhimento de impostos pode ser considerada um crime, pode constituir-se em mera inadimplência. Portanto, não é possível delimitar claramente o que é, ou não, sonegação. Na prática, a sonegação está associada à “intenção do contribuinte” de burlar o Fisco, ou seja, uma presunção subjetiva. Materialmente, a sonegação pode ser mais bem caracterizada quando é agregada a outros crimes, como fraude ou evasão de divisas.

As práticas correntes de sonegação indicam que no Brasil nem todos os contribuintes sonegam. É preciso, portanto, separar os diferentes tipos de contribuintes. Se acompanharmos a classificação dada pela SRF, há os “cumpridores”, que não se encaixariam nesta análise porque estão em situação regular perante a instituição - essa classificação basicamente se aplica aos trabalhadores assalariados que descontam em folha o imposto. Há também os “descumpridores eventuais”, os “descumpridores contumazes”, os “fraudadores” e os “sonegadores”.

---

<sup>24</sup> Ver Relatórios dos Programas GROTIUS, FALCONE e HIPPOKRATES, em <http://europa.eu.int>, consultado em 24/2/2002. Destaca-se o objetivo de incentivar o conhecimento recíproco dos sistemas jurídicos e judiciários dos Estados-Membros da Comunidade Européia. Uma das prioridades elegidas para 2001 era a temática da criminalidade financeira, a fraude e a corrupção.

Outro debate importante diz respeito às formas de punição: ora se defende a prisão, ora o pagamento de multas e seqüestro de bens. Para os que defendem a primeira posição, o crime de sonegação não pode ser tratado de forma diversa da de outros crimes, visto que o pagamento do imposto “sonegado” pode ser comparado ao crime de “roubo”, em que a devolução do objeto não assegura a extinção da punibilidade do delito<sup>25</sup>. Os que defendem o segundo ponto de vista alegam que a multa possibilita o ressarcimento à sociedade, fazendo com que o valor sonegado retorne aos cofres públicos.

A discussão sobre as penas é altamente controversa. Há os que defendem a criação de mecanismos para verificar o cumprimento da aplicação das penas alternativas para crimes econômicos. Há outros que defendem o uso de penas alternativas - ao argumentarem a necessidade de o Direito Penal se restringir a um campo de incidência realmente indispensável, isto é, o chamado Direito Penal Mínimo - mas não indicam como fazê-lo. Por outro lado, há quem argumente que a pena alternativa reforça a impunidade nos casos de fraudes, lavagem de dinheiro, crimes de “colarinho branco”, já que estaríamos tratando de criminosos que atuam como uma empresa. Para estes, a pena alternativa não cumpre o papel da punição:

É bem verdade que pode perder seus bens e ser condenado a pagar uma multa. Todavia, o crime organizado ou outras formas de sociedades criminosas, contando com a imensidão territorial brasileira, para não falar na economia globalizada, dissimula seus bens onde quiser. E as autoridades por não terem, na maioria das vezes, os recursos proporcionais aos da parte contrária, localizam apenas uma ínfima parcela do produto criminoso. A multa, cujo valor máximo é de R\$ 46.800, acaso assuste ao assalariado, para quem manipula milhões de dólares sequer faz cócegas. Mas a sociedade insiste em ver periculosidade principalmente em quem atenta fisicamente contra seu patrimônio (a TV, o som, o carro, o computador), esquecendo que muitos males também são frutos da ação do inimigo invisível, silencioso, indelével tal qual o micróbio que fulmina o gigante. (LEITE, 1999)

Na visão dos auditores-fiscais, é preciso se adotar uma série de medidas de caráter educativo, administrativo e jurídico, para consolidar a repressão à criminalidade de fraude, com ênfase no fortalecimento da fiscalização e da autonomia do fiscal.

---

<sup>25</sup> Deve ser mencionado que em 1996 foi editada a Lei nº 9.430, que prevê a extinção de punibilidade dos crimes de sonegação fiscal, quando o tributo devido é pago antes do oferecimento da denúncia pelo Ministério Público.

#### Quadro 4: Propostas dos Auditores-Fiscais para o Controle de Sonegação

ADMINISTRATIVAS	JURÍDICAS	EDUCATIVAS
<ul style="list-style-type: none"> <li>- aumentar a multa;</li> <li>- diminuir as alíquotas;</li> <li>- aumentar o número de fiscais;</li> <li>- melhorar a integração entre os setores da SRF;</li> <li>- fazer convênios com o Ministério Público;</li> <li>- padronizar o tamanho e as cores dos documentos fiscais;</li> <li>- restabelecer a participação dos fiscais nas multas.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- indiciar criminalmente os sonegadores, mesmo após o pagamento da dívida;</li> <li>- analisar e alterar a legislação tributária;</li> <li>- ter mais cuidado na construção das provas;</li> <li>- abrir o sigilo bancário para a fiscalização;</li> <li>- criar tribunais específicos para a área tributária.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- elaborar projetos de educação fiscal nas escolas;</li> <li>- fazer campanhas para que a sociedade peça a nota fiscal.</li> </ul>

Fonte: Relatório Final “Publicidade: Educação ou Punição? Uma análise comparativa dos processos de crime de sonegação fiscal de ICMS e Imposto de Renda” (2003)

Essa reivindicação de autonomia merece ser problematizada. É claro que não se trata de afirmar que o fiscal não pode realizar o seu trabalho, mas há de se considerar a necessidade de mecanismos de controle internos que orientem a ação do fiscal, o que serve até como garantia de qualidade do seu trabalho.

A falta de parâmetros claros em uma legislação extensa pode transformar o poder discricionário dos agentes em um poder arbitrário, o que dificultaria a efetivação de controles a limitar sua atuação e a assegurar os direitos do cidadão-contribuinte em um Estado democrático.

De modo geral, pode-se observar que os agentes públicos não estão satisfeitos com a estrutura burocrático-legal voltada ao combate da criminalidade de fraude.

Portanto, como os crimes de sonegação geralmente estão associados a outros crimes contra a ordem econômica, os agentes públicos destacaram a importância da caracterização do crime contra a ordem tributária como um dos meios que permitem desmontar essa rede complexa. Para isso, salientavam a necessidade de adoção de algumas medidas:

1) Revisão e controle dos programas de refinanciamento de dívidas fiscais: as atuais condições representam uma “anistia penal”, pois os prazos para pagamento parcelado dos débitos do Refis ultrapassam o limite prescricional do Código Penal, que é de cinco anos.

2) Promoção legal da troca de informações entre as instituições - Banco Central/ Receita Federal/ Polícia Federal/ Ministério Público Federal - através da criação de critérios claros de encaminhamento dos casos ao MPF. Já que é impossível a investigação de todos os casos, trata-se de discutir quais serão as prioridades, para não deixar que as escolhas sejam de responsabilidade dos integrantes das instituições.

3) Revisão do sigilo bancário: a troca de informações entre instituições financeiras para fins cadastrais não é considerada quebra de sigilo, por que isso não vale para as instituições públicas?

4) Discussão e desenvolvimento das práticas de obtenção de provas por meios eletrônicos: Divisão de Combate ao Crime Organizado e Inquéritos Especiais (DCOIE) da Polícia Federal<sup>26</sup>.

5) Promoção de cursos, seminários, redes de discussão para os integrantes Banco Central/ Receita Federal/ Polícia Federal/ Ministério Público Federal, com o objetivo de ampliar a formação e especialização dos diferentes agentes. Tal como sugerido para as polícias estaduais, não se trata de treinamento.

6) Revisão da legislação<sup>27</sup>, para suprimir pontos relativos à extinção da punibilidade.

É necessário analisar e discutir essas propostas num fórum que agregue as instituições públicas e acadêmicas, visto que o tema da criminalidade de fraude tem se tornado central no debate internacional. A criação do Organismo Europeu de Luta Anti-Fraude (Olaf), em 1999, é um dos sinais da importância que o problema está sendo considerado do ponto de vista político. Do ponto de vista acadêmico, merecem destaque as pesquisas desenvolvidas pelo Centre de Recherche Sociologique sur le Droit et les Institutions Penales (Cesdip), voltadas para a criminalidade econômica e financeira, bem como seu controle - com destaque para os temas da corrupção, da lavagem de dinheiro, entre outros -, constituindo um campo de pesquisa consagrado na França.

O presente artigo não esgotou a discussão sobre a forma como têm sido tratados os crimes financeiros. Contudo, reconhecemos a importância de se buscar a sistematização de algumas questões que podem orientar a constituição de uma agenda de pesquisa voltada para esses fatos.

---

<sup>26</sup> Durante a realização da pesquisa, o órgão dispunha apenas de dez peritos para atender a todo o país.

<sup>27</sup> “LEI Nº 9.964, DE 10 DE ABRIL DE 2000. Institui o Programa de Recuperação Fiscal - Refis e dá outras providências, e altera as Leis nº 8.036, de 11 de maio de 1990, e 8.844, de 20 de janeiro de 1994”; “LEI Nº 9.430, DE 27 DE DEZEMBRO DE 1996. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências”; “LEI COMPLEMENTAR Nº 105, DE 10 DE JANEIRO DE 2001. Dispõe sobre o sigilo das operações de instituições financeiras e dá outras providências”.

## 6 Bibliografia

ACOSTA, Fernando. A propos des illegalismes privileges: reflexions conceptuelles et mise en contexte. *Criminologie*, XXI, 1, p. 7-34, 1988.

ADORNO, Sérgio. A Criminalidade urbana violenta no Brasil: um recorte temático. *BIB - Boletim Informativo e Bibliográfico de Ciências Sociais*, n. 35, 2º semestre 1993, p. 3-24.

AMORIM, Maria Stella; TEIXEIRA MENDES, Regina Lúcia; KANT DE LIMA, Roberto (Org.). *Ensaio sobre a Igualdade jurídica*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005.

ARAKAKI, Marta. Sonogação fiscal e economia de tributo. In: MARIZ DE OLIVEIRA, Antônio Cláudio; CAMPOS, Dejalma de (Org.). *Direito Penal Tributário contemporâneo: estudos de especialistas*. São Paulo: Atlas, 1996, p. 105-112.

BEZERRA, Marcos Otávio. Corrupção: um estudo sobre o poder público e relações pessoais no Brasil. Rio de Janeiro: ANPOCS/Relume-Dumará, 1995.

BONSAGLIA, Mario Luiz. A lei como causa da impunidade dos crimes fiscais. *Boletim dos Procuradores da República*, a. I, n. 9, jan. 1999, p. 18-21.

BUARQUE DE HOLANDA, Aurélio (Ed.). *Novo dicionário da língua portuguesa*. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, [s. d.].

CASTILHO, Ela Wieckov. *O controle penal nos crimes contra o Sistema Financeiro Nacional*. Belo Horizonte: Del Rey, 1998.

CAMPOS, Cyntia. 500 anos de sonogação: uma história que parece não ter fim. *Revista do Sindicato Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal*, a. I, n. 1, maio 2000, p. 18-23.

\_\_\_\_\_. Desmonte da Receita: quem ganha e quem perde. *Revista do Sindicato Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal*, a. I, n. 4, ago. 2000, p. 18-21.

CARDOSO DE OLIVEIRA, Luiz Roberto. *Direito legal e insulto moral*. Rio de Janeiro: Relume Dumará, 2002.

DAVIS, Shelton (Org.). *Antropologia do Direito: estudo comparativo das categorias de dívida e contrato*. Rio de Janeiro: Zahar, 1973.

DA MATTA, Roberto. *Conta de mentiroso: sete ensaios de Antropologia brasileira*. Rio de Janeiro: Rocco, 1993.

FOUCAULT, Michel. *A verdade e as formas jurídicas*. Rio de Janeiro: Nau, 1996.

\_\_\_\_\_. *Vigiar e punir: nascimento da prisão*. 7. ed. Petrópolis: Vozes, 1989.

GUIMARÃES, Alberto P. *As classes perigosas: banditismo rural e urbano*. Rio de Janeiro, Graal, 1981.

KANT DE LIMA, Roberto. polícia, justiça e sociedade no Brasil: uma abordagem comparativa dos modelos de administração de conflitos no espaço público. *Revista de Sociologia e Política*, n. 13, p. 23-38, nov. 1999.

LEITE, Celso Barroso (Org.) *Sociologia da corrupção*. Rio de Janeiro: Zahar, 1987.

MAIA, Rodolfo Tigre. *Dos crimes contra o Sistema Financeiro Nacional: anotações à Lei Federal n. 7492/86*. São Paulo: Malheiros, 1996.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. *Imposto de Renda: 60 anos no desenvolvimento (1922-1982)*. Rio de Janeiro: Divisão do Imposto de Renda, 1982.

MIRANDA, Ana Paula M. O Imposto de Renda na construção do Estado Moderno e da cidadania no Brasil. *Revista de Sociologia Jurídica*, n. 4, jan.-jul. 2007. Disponível em <<http://sociologiajur.vilabol.uol.com.br/rev04anamirandahtm>>.

\_\_\_\_\_. *De “príncipes do estado” a “auditores genéricos”*: dilemas e contradições na construção da burocracia fiscal no Brasil. Tese de Doutorado em Antropologia Social, Universidade de São Paulo, 2002.

\_\_\_\_\_. De bacharéis a autoridades: os rituais de passagem dos auditores-fiscais. *Teoria & Pesquisa*. São Carlos, v. 40-41, p. 207-245, 2002.

\_\_\_\_\_. segredos e mentiras, confidências e confissões: reflexões sobre a representação do antropólogo como inquisidor. *Revista Comum*, Faculdades Integradas Hélio Alonso, Rio de Janeiro, v. 6, n. 17, jul./dez. 2001, p. 91-110.

\_\_\_\_\_. Soltando o leão: observações sobre as práticas de fiscalização do Imposto de Renda. *Cadernos de Campo*, Universidade de São Paulo, São Paulo, n. 8, 1999, p. 29-44.

\_\_\_\_\_; PINTO, Gabriela Maria Hilu; MOUZINHO, Glaucia Maria. Pontes; HOPPE, Sigrid. *Crimes fiscais: o que vale é a intenção...* Trabalho Apresentado no Fórum “Violência e Processos Institucionais de Administração de Conflitos”. IV Reunião de Antropologia do Mercosul, UFP, Curitiba, 11 a 14 de novembro de 2001.

\_\_\_\_\_; MISSE, Michel; KANT DE LIMA, Roberto. Violência, criminalidade, segurança pública e justiça criminal no Brasil: Uma bibliografia. *BIB - Revista Brasileira de Informação Bibliográfica de Ciências Sociais*, n. 50, 2º semestre 2000, p. 45-123.



MISSE, Michel. *Malandros, marginais e vagabundos & a acumulação social da violência no Rio De Janeiro*. Tese de Doutorado em Sociologia. Rio de Janeiro, Luperj, 1999.

NASCIMENTO, Raquel Branquinho P. M. Aspectos investigativos dos crimes contra o Sistema Financeiro Nacional, de sonegação fiscal e lavagem de dinheiro. *Boletim dos Procuradores da República*, a. IV, n. 42, out. 2001, p. 20-28.

PAILLE, Christophe; GODEFROY, Thierry. *Coûts du crime: une estimation monétaire des infractions en 1996*. Paris: Cesdip ; Guyancourt, 1999.

PITT-RIVERS, J. A doença da honra. In Czechowsky, Nicole (Org.). *A honra: imagem de si ou dom de si: um ideal equívoco*. Porto Alegre: L&PM, 1992.

ROSA, Mário. *A Era do escândalo: lições, relatos e bastidores de quem viveu as grandes crises de imagem*. São Paulo: Geração Editorial, 2002.

ROSA JR., Luiz Emygdio. *Manual de Direito Financeiro e Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 1997.

SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. *Procedimento para encaminhamento da comunicação de crime fiscal ao Ministério Público*. Texto datilografado, sem data.

SCHILLING, Flávia. *Corrupção: Ilegalidade intolerável?: comissões parlamentares de inquérito e a luta contra a corrupção no Brasil*. São Paulo: IBCCrim, 1999.

SILVEIRA, Lindemberg da Mota. Crime de sonegação fiscal: alguns aspectos. Disponível em: <[http://www.bureaujuridico.com.br/artigos/tribut/artigo\\_5.htm](http://www.bureaujuridico.com.br/artigos/tribut/artigo_5.htm)>. Acesso em: 12 jun. 2001.

SUTHERLAND, Edwin H. White-Collar Criminality. *American Sociological Review*, v. 5, n. 1, feb. 1940, p. 1-12.

THOMPSON, John B. O escândalo político: poder e visibilidade na Era da Mídia. Petrópolis: Vozes, 2002.

VILLELA, Orlando Bandeira. *A tragédia do Fisco*. Rio de Janeiro, 1952.

WEBER, Max. *Economia e sociedade: fundamentos da Sociologia compreensiva*. Brasília: UNB, 1991.

WEBER, Max. *Ensaio de Sociologia*. 4. ed. Rio de Janeiro: Zahar, 1979.

ZALUAR, Alba. Violência e crime. In: MICELLI, S. (Org.) *O que ler na Ciência Social brasileira (1970-1995)*. Vol. 1: Antropologia. São Paulo: Sumaré/Anpocs, 1999.