

UNIVERSIDADE PRESBITERIANA MACKENZIE

CARLOS ALEXANDRE DIAS TORRES

A COOPERAÇÃO PREMIAL TRIBUTÁRIA COMO INSTRUMENTO DE COMBATE À
EVASÃO FISCAL

São Paulo

2020

CARLOS ALEXANDRE DIAS TORRES

A COOPERAÇÃO PREMIAL TRIBUTÁRIA COMO INSTRUMENTO DE COMBATE À
EVASÃO FISCAL

Dissertação apresentada ao programa de Pós-Graduação em
Direito Político e Econômico da Universidade Presbiteriana
Mackenzie, como parte dos requisitos para obtenção do título
de Mestre em Direito Político e Econômico.

ORIENTADOR: Professor Dr. Marco Aurélio Pinto Florêncio Filho

São Paulo
18 de dezembro de 2020

T693c Torres, Carlos Alexandre Dias.
A cooperação premial tributária como instrumento de combate à evasão fiscal. / Carlos Alexandre Dias Torres.

156 f. ; 30 cm

Dissertação (Mestrado em Direito Político e Econômico) – Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo, 2021.

Orientadora: Prof. Dr. Marco Aurélio Pinto

Florêncio Filho

Referências bibliográficas: f. 145-158.

1. Evasão fiscal. 2. Fraudes tributárias. 3. Consenso. 4. Cooperação premial. I. Florêncio Filho, Marco Aurélio Pinto, *orientador*. II. Título.

CDDir 341.32

Bibliotecária Responsável: Aline Amarante Pereira - CRB 8/9549

CARLOS ALEXANDRE DIAS TORRES

A COOPERAÇÃO PREMIAL TRIBUTÁRIA COMO INSTRUMENTO DE COMBATE À
EVASÃO FISCAL

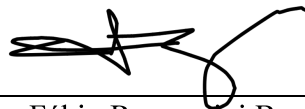
Dissertação apresentada ao programa de Pós-Graduação em Direito Político e Econômico da Universidade Presbiteriana Mackenzie, como parte dos requisitos para obtenção do título de Mestre em Direito Político e Econômico.

Aprovada em: 27 de janeiro de 2021.

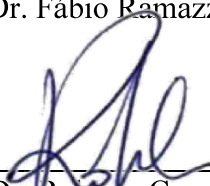
BANCA EXAMINADORA



Prof. Dr. Marco Aurélio Pinto Florêncio Filho
Universidade Presbiteriana Mackenzie



Prof. Dr. Fábio Ramazzini Bechara



Prof. Dr. Roberto Carvalho Veloso

À minha família, fonte inspiradora
de meus sonhos. Ao meu filho
Martín, fonte de energia essencial
para concretizá-los.

AGRADECIMENTOS

Ao Dr. Marco Aurélio Pinto Florêncio Filho pelas aulas de Políticas Públicas de Compliance e Anticorrupção ministradas no curso de Pós-Graduação em Direito Político e Econômico da Universidade Presbiteriana Mackenzie, além de sua colaboração como orientador, sempre preciso nas observações indispensáveis à elaboração do presente trabalho.

Ao Dr. Fábio Ramazzini Bechara, quem sempre me inspirou a “subir a régua” nas pesquisas realizadas ao longo deste estudo.

Aos amigos Marcos Vinícius Sales e Christiane Bedine Santorsula, cuja parceria concebida em sala de aula viajou ao Velho Continente e que, de colegas “mackenzistas”, transformaram-se em amigos para toda a vida.

RESUMO

A evasão fiscal é uma das principais causas do desequilíbrio nas contas públicas. Isso porque os planejamentos ilícitos voltados à supressão ou redução do ônus tributário acarretam um verdadeiro desfalque nas receitas previstas no orçamento estatal. As novas tipologias de evasão fiscal, a cada dia mais estruturadas e dotadas de estratégias mais sofisticadas, dificultam a atuação das autoridades fazendárias. Esse quadro se agrava com a possibilidade, propiciada pela globalização, de expansão internacional das fraudes tributárias, com a prática de atos de ocultação patrimonial que se valem, por exemplo, de *offshores* localizadas nos chamados paraísos fiscais. O presente trabalho, pois, propõe a criação da cooperação premial tributária como uma solução alternativa de atuação do Estado em detrimento dos ilícitos fiscais. A par dos métodos tradicionais de prevenção e combate àquelas infrações, coloca-se, à disposição do Fisco, um instrumento de persecução com parâmetros de justiça consensual, por meio do qual a Administração Pública negocia com um dos infratores a sua colaboração com a investigação fiscal, prestando informações a respeito do paradeiro dos demais evasores e de seus respectivos patrimônios. Em troca, oferece ao cooperador um prêmio, qual seja, a isenção ou remissão de sua responsabilidade solidária pelo pagamento do crédito tributário evadido. A cooperação premial tributária, portanto, é um instrumento de enfrentamento da evasão fiscal, cuja meta principal é a satisfação do crédito público ilicitamente inadimplido.

Palavras-chave: Evasão Fiscal. Fraudes Tributárias. Consenso. Cooperação Premial.

ABSTRACT

Tax evasion is one of the main issues in public accounts. The illicit planning aimed at the suppression or reduction of the tax burden causes a real embezzlement in revenues provided for in the state budget. The new types of tax evasion, each day more structured and equipped with more sophisticated strategies, make it difficult for the tax authorities to act. This situation is aggravated by the possibility, provided by globalization, of international expansion of tax fraud, with the practice of acts of concealment of assets that use, for example, offshore locations in the tax havens. The present work, therefore, proposes the creation of premium tax cooperation as an alternative solution for the State to act against tax offenses. Beside the traditional methods of preventing and combating those infractions, an instrument of persecution with consensual justice parameters is made available to the Treasury, through which the Administration negotiates with one of those involved in abusive tax planning so that it collaborate with the tax investigation, providing information about the whereabouts of the other actors and their respective assets. In return, it offers the cooperator a premium, that is, the exemption from its joint and several liability for the payment of the evaded tax credit. The premium tax cooperation, therefore, is an instrument to face tax evasion, whose main goal is the satisfaction of escaped public credit.

Keywords: Tax evasion. Tax Fraud. Consensus. Premial Cooperation.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	11
1. A EVASÃO FISCAL	15
1.1 OS CONCEITOS DE ELISÃO, EVASÃO E ELUSÃO FISCAL	23
1.2 EVASÃO FISCAL NO BRASIL	29
1.3 A QUESTÃO DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA TRIBUTÁRIA. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA E RESPONSABILIDADE EXCLUSIVAMENTE PATRIMONIAL.....	47
1.4 A IMPORTÂNCIA, NO ÂMBITO INTERNACIONAL, DA OBTENÇÃO DE INFORMAÇÕES NO COMBATE À EVASÃO FISCAL	59
1.4.1 OCDE. Projeto BEPS – <i>Base Erosion and Profit Shifting</i> e o acesso a informações como instrumento relevante no combate à evasão fiscal.....	59
1.4.2 OCDE. Fórum Global Sobre Transparência e Intercâmbio de Informações para Fins Tributários	61
1.4.3 A proteção ao informante no âmbito internacional	63
2. JUSTIÇA TRIBUTÁRIA CONSENSUAL	67
2.1 MANIFESTAÇÕES DA CONSENSUALIDADE NO DIREITO BRASILEIRO	67
2.2 MANIFESTAÇÕES DA CONSENSUALIDADE NO DIREITO TRIBUTÁRIO	81
3. COOPERAÇÃO PREMIAL TRIBUTÁRIA.....	89
3.1 COOPERAÇÃO PREMIAL TRIBUTÁRIA COMO UM INSTRUMENTO NOVO NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO.....	89
3.1.1 Cooperação premial tributária e acordo de leniência.....	90
3.1.2 Cooperação premial tributária e colaboração premiada.....	93
3.1.3 Cooperação premial tributária e <i>whistleblowing</i>	95
3.1.4 Cooperação premial tributária e transação tributária	97
3.1.5 Cooperação premial tributária e negócio jurídico processual	100

3.2	A COOPERAÇÃO PREMIAL TRIBUTÁRIA E A COBRANÇA DO TRIBUTO COMO ATIVIDADE ADMINISTRATIVA PLENAMENTE VINCULADA	102
3.2.1	A cooperação premial tributária e o princípio da legalidade.....	102
3.2.2	A cooperação premial tributária e o princípio da indisponibilidade do interesse público	110
3.3	DA NECESSIDADE DE PREVISÃO LEGAL EXPRESSA.....	123
3.4	COMPETÊNCIA PARA FIRMAR O ACORDO DE COOPERAÇÃO PREMIAL TRIBUTÁRIA	126
3.5	MOMENTO EM QUE É POSSÍVEL A COOPERAÇÃO PREMIAL TRIBUTÁRIA 131	
3.6	COOPERADORES	133
3.7	BENEFÍCIO	134
3.8	DAS CONSEQUÊNCIAS DO ACORDO DE COOPERAÇÃO PREMIAL TRIBUTÁRIA NO ÂMBITO PENAL	136
	CONCLUSÃO.....	141
	REFERÊNCIAS	145

INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem por objetivo analisar a viabilidade da adoção da cooperação premial tributária como método alternativo de combate à evasão fiscal no Direito brasileiro. Trata-se de instituto novo, específico a ser utilizado no exercício da persecução de devedores tributários da Fazenda Pública, bem como de seu patrimônio, e cuja criação se sugere a partir dos argumentos apresentados no presente estudo. O acordo a ser, eventualmente, negociado e celebrado entre a Administração fazendária e o cooperador tem por objeto, tão somente, a sua responsabilidade (solidária) pelo pagamento do crédito tributário.

É muito importante elucidar, desde o princípio, que o interesse da Fazenda Pública, no instituto proposto, é eminentemente patrimonial, vale dizer, seu objetivo é obter a quitação integral do crédito tributário. Muito embora os casos de evasão possam até ser enquadrados em tipos penais descritores de crimes tributários e outros delitos reflexos, o *jus puniendi* do Estado não será objeto da negociação a ser firmada entre a Fazenda Pública e o cooperador. O interesse primário da autoridade fazendária, ao estabelecer as balizas do acordo de cooperação, não é a identificação de outros corresponsáveis para aplicar-lhes uma sanção, mas, sim, para que um deles (ou vários ou todos) paguem o crédito tributário evadido. Nada obstante, e isso será abordado em tópico próprio, o consenso entre credor e devedor pode, sim, provocar reflexos em outras esferas jurídicas, especialmente a penal.

Nem há que falar que a tentativa de negociação pode ser em vão, não sendo apropriada para a consecução dos objetivos por ela alvitrados. Se é certo que, nos termos do art. 34 da Lei n.º 9.249/95¹, o pagamento integral do tributo pode acarretar a extinção da punibilidade do agente nos crimes tributários, e que, de acordo com a jurisprudência majoritária no direito brasileiro, a referida causa extintiva pode ocorrer em qualquer fase da persecução penal, seja antes do oferecimento da denúncia, seja quando a pena já esteja em fase de execução, não podemos esquecer que o ato ilícito praticado não faz desaparecer o fato gerador do tributo

¹ Art. 34. Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos na Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e na Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia. BRASIL. Lei n.º 9.249/95, de 26 de dezembro de 1995. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19249.htm>. Acesso em 23 de abril de 2020.

evadido. Em verdade, temos duas condutas praticadas pelo agente ou organização ilícita: uma que gera a incidência da norma tributária e que enseja a constituição de um tributo a ser recolhido aos cofres públicos; outra, destinada a evitar ou impedir o conhecimento daquela pela autoridade fazendária, bem como a obstar ou evitar o pagamento do tributo constituído. Esta última, por sua vez, pode, consoante ainda será explorado, acarretar consequências tanto no âmbito do direito tributário, por exemplo, agravando a multa de ofício a ser aplicada, nos termos dos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/64, como no plano do direito penal, enquadrando-se, *verbi gratia*, no tipo penal do art. 1º da Lei n.º 8.137/90. Essa é a interpretação que se extrai do texto do §1º do art. 44 da citada Lei n.º 4.502/64, segundo a qual a majoração da multa de ofício ocorrerá independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis².

Portanto, estamos diante de dois interesses jurídicos distintos e autônomos, que serão, por isso, perseguidos por autoridades públicas diferentes: o interesse penal, voltado à aplicação de uma pena ao infrator, ficará a cargo do Ministério Público, titular que é da ação penal pública³; e o interesse tributário, que tem por essência a quitação do crédito público gerado e cuja satisfação é de competência da Fazenda Pública credora⁴.

O presente trabalho não tem a pretensão de examinar a evasão fiscal em sua faceta criminal, isto é, os dispositivos legais que, eventualmente, tipificam, como delito, condutas praticadas pelos contribuintes com o intuito de, ilícitamente, reduzir ou suprimir a sua carga

² Art. 44. § 1º. O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. BRASIL. Lei n.º 4.502/64, de 30 de novembro de 1964. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/14502.htm>. Acesso em 23 de abril de 2020.

³ CF. Art. 129. São funções institucionais do Ministério Público: I - promover, privativamente, a ação penal pública, na forma da lei. BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, de 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em 23 de abril de 2020.

⁴ CF. Art. 131. A Advocacia-Geral da União é a instituição que, diretamente ou através de órgão vinculado, representa a União, judicial e extrajudicialmente, cabendo-lhe, nos termos da lei complementar que dispuser sobre sua organização e funcionamento, as atividades de consultoria e assessoramento jurídico do Poder Executivo. [...] § 3º - Na execução da dívida ativa de natureza tributária, a representação da União cabe à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, observado o disposto em lei. Art. 132. Os Procuradores dos Estados e do Distrito Federal, organizados em carreira, na qual o ingresso dependerá de concurso público de provas e títulos, com a participação da Ordem dos Advogados do Brasil em todas as suas fases, exercerão a representação judicial e a consultoria jurídica das respectivas unidades federadas. BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, de 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em 23 de abril de 2020.

tributária. A cooperação premial, reitera-se, é um instrumento proposto para a prevenção e combate aos planejamentos tributários indevidos e cuja finalidade precípua é a obtenção da satisfação do crédito público ilicitamente inadimplido.

Esclarecido esse introito, o estudo foi dividido em três capítulos. No primeiro, será feita uma breve análise da evasão fiscal. A globalização e o surgimento de novas tecnologias, dentre outros fatores, dificultam a sua prevenção e combate. Fraudes fiscais mais sofisticadas surgiram, tornando a já árdua função de fiscalização, execução e arrecadação de tributos ainda mais penosa. Várias tipologias de fraude serão descritas, demonstrando-se o quão complexas elas vêm se apresentando, o que desafia a capacidade do Estado de enfrentar a evasão fiscal através, apenas, dos meios ordinários de persecução já contemplados no ordenamento jurídico pátrio.

Ademais, as estratégias levadas a cabo pelos contribuintes com o objetivo de alcançar uma economia tributária também serão analisadas, distinguindo-as entre condutas lícitas e ilícitas. Especificamente às hipóteses de evasão fiscal, foco do presente trabalho, serão analisadas as consequências estabelecidas pelo legislador aos envolvidos na infração, tanto sob o aspecto sancionatório, quanto pelos demais reflexos tributários, com destaque para a responsabilização solidária dos agentes da fraude pelo pagamento do crédito constituído, além dos efeitos advindos da inclusão de todos eles no termo de inscrição em dívida ativa.

A cooperação premial é instrumento baseado no consenso. Estado e devedor negociam os termos de um acordo, por meio do qual o cooperador deseja obter benefícios em troca de informações relevantes à investigação estatal, especialmente sobre a identificação de outros envolvidos na fraude e de seus respectivos patrimônios. Tais informações, muitas vezes, e principalmente em razão da maior complexidade e sofisticação das condutas ilícitas, somente são conhecidas pelo Estado depois de muito tempo, o que acarreta enormes prejuízos ao erário, seja na forma de despesas com a investigação, seja pelo manejo de processos longos em que, em sua maioria, não serão localizados os paradeiros do devedor e/ou de seus bens. No capítulo segundo, assim, serão analisadas algumas espécies de medidas consensuais já existentes no direito brasileiro e, especificamente, no direito tributário.

O capítulo terceiro, por sua vez, tratará da cooperação premial tributária. Inicialmente, e com o objetivo de expurgar eventuais confusões, serão destacadas as diferenças fundamentais

entre o instituto ora proposto e outros instrumentos semelhantes, especialmente no tocante ao seu aspecto negocial.

Em seguida, será analisada a viabilidade da criação da cooperação premial tributária no ordenamento jurídico brasileiro. Para tanto, serão enfrentadas as possíveis discussões que possam surgir em razão da natureza do bem jurídico objeto do acordo de cooperação premial tributária, notadamente aqueles relacionados ao regime de direito público no qual se inserem os atos de exação. Os aspectos específicos relacionados ao seu procedimento também serão analisados nesse capítulo, desde a necessidade de previsão de norma legal específica para sua criação e regulamentação, passando pela autoridade competente para firmar o acordo com o devedor, até o momento, na persecução fiscal, em que será possível a realização das tratativas acerca das cláusulas do termo de cooperação.

Ademais, ainda no terceiro capítulo, serão definidos outros aspectos de ordem prática do instrumento objeto deste trabalho, como os possíveis cooperadores e o tipo de benefício oferecido para servir de estímulo a que um dos envolvidos na evasão opte por colaborar com a Administração tributária.

O método utilizado na pesquisa é o hipotético-dedutivo, desenvolvido por meio de robusta revisão bibliográfica e análise de leis e julgados. Nesse ponto, é importante ressaltar que a jurisprudência foi citada ao longo do trabalho a partir dos parâmetros para pesquisa utilizados pelos sites dos tribunais respectivos.

1. A EVASÃO FISCAL

A evasão é uma prática comum em diversos países. E, como tal, causa prejuízos em nações de diferentes categorias, sejam as definidas como desenvolvidas, em desenvolvimento, sejam, ainda, aquelas consideradas subdesenvolvidas.

Em um contexto de redução ou desaparecimento de fronteiras proporcionado pela globalização atual, é possível que uma mesma empresa possa estar em vários países ao mesmo tempo. A transnacionalização, sabemos, permite a exploração de soluções que melhor atendam a cada um dos interesses de uma determinada empresa, por exemplo, no escalonamento das etapas de sua produção, desde a aquisição da matéria-prima básica de sua mercadoria em um país asiático, até o investimento do lucro obtido com o exercício de sua atividade-fim, em terras europeias. Suas estruturas internas estão, assim, mais complexas. E uma economia global abre caminho para um maior fluxo de produtos, pessoas e capital.

Por outro lado, se a transnacionalização permite às empresas escolher o melhor local para o desenvolvimento de seus negócios, o livre trânsito pelas fronteiras mundiais também facilita e expande a prática de infrações, dentre as quais a evasão fiscal, gerando a oportunidade para que esse tipo de ilícito se desloque internacionalmente. E isso prejudica, sobremaneira, a sua prevenção e repressão.

A par da globalização, o desenvolvimento tecnológico também incrementou as práticas evasivas. O avanço da tecnologia fez surgir novos modelos de negócios e estruturas de empresas. Por exemplo, atualmente, as transferências bancárias internacionais podem ser concretizadas em questão de horas a depender de alguns poucos fatores, como o valor transferido, o fuso horário e o país de destino.

Consequentemente, as fraudes também se aperfeiçoaram e se tornaram mais sofisticadas. Um devedor de tributos, detendo poderes de representação de várias pessoas jurídicas, com sedes em países distintos, ainda que sem figurar nos respectivos quadros societários, pode realizar movimentações bancárias simultâneas, fazendo o dinheiro percorrer países diferentes até chegar aos conhecidos paraísos fiscais.

As organizações ilícitas passaram a dispor de maior capacidade para praticar negócios de alta complexidade, envolvendo, por vezes, um grande número de atos e pessoas, e em

diversas localidades, inclusive no plano internacional. Tudo isso dificulta a função do Estado de reprimir a evasão fiscal.

O Brasil vem ganhando certo destaque no combate àquela prática, já tendo sido deflagradas, em seu território, grandes operações de combate à fraude fiscal⁵. O ordenamento jurídico brasileiro contempla uma série de instrumentos direcionados ao enfrentamento da evasão tributária, como, por exemplo, o acesso, pelas autoridades fazendárias, a dados bancários sem a necessidade de prévia autorização judicial, nos termos dos arts. 5º e 6º da Lei Complementar n.º 105/2001⁶, cuja constitucionalidade já fora reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal⁷.

O modo tradicional de combate à evasão envolve uma atuação conjunta entre órgãos da Administração Fiscal: Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB -, no âmbito federal, e Secretarias de Fazenda, nos estados e municípios; Procuradoria Geral da Fazenda Nacional – PGFN, quando a competência tributária é da União - e Procuradorias Estaduais e Municipais, nas respectivas esferas. Tal atuação pode, resumidamente, ser assim descrita: identificação do fato gerador dissimulado pelo contribuinte; inscrição do débito não pago em Dívida Ativa; ajuizamento da execução fiscal junto ao Poder Judiciário, no âmbito do qual são realizados atos de persecução do devedor e de seu patrimônio. E, para fins de averiguação de eventual responsabilização criminal, os fatos investigados são, ainda, remetidos ao Ministério Público – Federal ou Estadual, a depender da espécie tributária evadida -, órgão com competência para a deflagração da ação penal respectiva.

⁵ A título de exemplo, podemos citar: OPERAÇÃO Rosa dos Ventos. Disponível em: <<http://receita.economia.gov.br/noticias/ascom/2017/agosto/operacao-rosa-dos-ventos>>. OPERAÇÃO Fake Money. Disponível em: <<http://receita.economia.gov.br/noticias/ascom/2018/setembro/operacao-fake-money-receita-federal-desartricula-organizacao-criminosa-especializada-em-fraude-na-quitacao-de-tributos-federais-com-creditos-podres>>. Acessos em 18 de março de 2020.

⁶ BRASIL. Lei Complementar n.º 105/01, de 10 de janeiro de 2001. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp105.htm>. Acesso em 23 de abril de 2020.

⁷ Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 2.390, em que restou decidido que a referida lei não implicava em violação ao disposto no art. 5º, XII da Constituição Federal, mas mera transferência do sigilo da ordem bancária para a fiscal, ambas protegidas pela Lei Maior. ADI n. 2.390 MC /DF. Relator: Ministro Dias Toffoli. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=11899857>>. Acesso em 18 de março de 2020.

Nada obstante, considerando as atuais estruturas das organizações ilícitas, torna-se cada vez mais difícil, apenas com a utilização das vias ordinárias de fiscalização e investigação, a apuração de fraudes e a identificação dos respectivos envolvidos e seus patrimônios.

Muitas vezes, a ocorrência de um fato gerador de um tributo, tenha sido ele informado por declaração do próprio contribuinte – lançamento por homologação -, tenha sido ele identificado em decorrência da atividade do Fisco – lançamento de ofício -, não é devidamente seguida de seu pagamento. Conseqüentemente, o crédito tributário respectivo é encaminhado à inscrição em Dívida Ativa, provocando a atuação da respectiva Procuradoria de Fazenda Pública (Procuradoria da Fazenda Nacional ou Procuradorias Estaduais ou Municipais, a depender do tributo constituído e não pago). Essas Procuradorias são responsáveis, dentre outras funções, pela cobrança da Dívida Ativa tributária, cujo meio ordinário se dá através do processo de execução fiscal, regido por legislação específica (Lei n.º 6.830/80) e em meio ao qual são promovidos atos de persecução de devedor e patrimônio⁸.

Trata-se de um processo de execução de título executivo extrajudicial, que tramita perante o Poder Judiciário e que tem, por escopo, a satisfação do interesse do credor, no caso, a Fazenda Pública⁹. Entretanto, o que se observa, na prática, é que muitos processos de execução fiscal são encerrados de maneira frustrada, sem que o tributo seja devidamente quitado pelo réu. Isso ocorre, inclusive, naqueles casos em que o crédito público executado tenha a sua certeza, liquidez e exigibilidade devidamente referendadas pelo Judiciário ao julgar improcedentes, de forma definitiva, eventuais embargos à execução ajuizados pelo devedor. Ou seja, a Fazenda Pública *ganha, mas não leva*.

Diversas são as ações que acabam, ao final, “esquecidas” nos arquivos do Judiciário porque não localizado o executado e/ou bens sobre os quais possa recair a penhora. E, a depender do tempo por que o processo permaneça arquivado, o resultado será a incidência da

⁸ BRASIL. Lei n.º 6.830/80, de 22 de setembro de 1980. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/16830.htm>. Acesso em 23 de abril de 2020.

⁹ Assim, as regras processuais gerais do CPC poderão ser utilizadas no rito da Lei de Execuções Fiscais, desde que não sejam incompatíveis com as normas reguladoras do procedimento especial. CHIMENTI, Ricardo Cunha; ABRÃO, Carlos Henrique; ÁLVARES, Manoel; BOTTESINI, Maury Ângelo; FERNANDES, Odmir. *Lei de Execução Fiscal Comentada e Anotada*: Lei n.º 6.830, de 22.09.1980: Doutrina, Prática, Jurisprudência. 5ª Edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008. p. 40.

prescrição intercorrente a fulminar o próprio crédito tributário, nos termos do quanto estabelece o art. 40 da Lei de Execuções Fiscais¹⁰ c/c art. 156, V, do CTN¹¹.

A dificuldade em se localizar executado e/ou patrimônio, usualmente, tem origem nas práticas fraudulentas perpetradas pelo devedor. Com o passar dos anos e, consoante já esclarecido em linhas anteriores, com o avanço da globalização e o incremento da tecnologia, novas e mais complexas e sofisticadas tipologias de fraude foram desenvolvidas, dificultando a já penosa atividade de cobrança da Dívida Ativa no país.

Os exemplos são os mais diversos. Todos tendo, como ponto de semelhança, a provocação de embaraço aos processos de execução fiscal, tanto por meio da ocultação do paradeiro do devedor, quanto por meio da blindagem de patrimônio, tudo a obstaculizar a satisfação do crédito tributário.

Uma prática muito comum é a utilização dos chamados “laranjas” ou “testas de ferro” na composição societária de uma empresa. São pessoas que, a despeito da falta de capacidade técnica e/ou econômica, integram os quadros sociais de grandes corporações na qualidade de seus representantes legais, ocupando posições de alta relevância em sua estrutura interna, como diretoria, gerência ou outro cargo de destaque. Trata-se de configuração, contudo, que se restringe ao quanto esteja descrito nos contratos sociais e estatutos da sociedade, posto que, na prática, a administração da empresa é exercida por outra pessoa, a qual, por vezes, nem mesmo faz parte de seu quadro de sócios. Mas que vem a ser a verdadeira beneficiária dos lucros auferidos com o exercício do objeto social e que, amparada no planejamento ilícito, se mantém oculta e à parte do radar da fiscalização.

Outra fraude bastante usual é a constituição das chamadas empresas patrimoniais, pessoas jurídicas constituídas com a única finalidade de servir como proprietária de bens. Não

¹⁰ Art. 40 - O Juiz suspenderá o curso da execução, enquanto não for localizado o devedor ou encontrados bens sobre os quais possa recair a penhora, e, nesses casos, não correrá o prazo de prescrição. [...] § 4º Se da decisão que ordenar o arquivamento tiver decorrido o prazo prescricional, o juiz, depois de ouvida a Fazenda Pública, poderá, de ofício, reconhecer a prescrição intercorrente e decretá-la de imediato. BRASIL. Lei n.º 6.830/80, de setembro de 1980. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6830.htm>. Acesso em 18 de março de 2020.

¹¹ Art. 156. Extinguem o crédito tributário: [...] V - a prescrição e a decadência. BRASIL. Lei n.º 5.172/66, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm>. Acesso em 18 de março de 2020.

possuem empregados, não exercem qualquer atividade comercial, tampouco apresentam faturamento. Por outro lado, detêm a propriedade de diversos bens e direitos. As *holdings* ou *shell companies* costumam ser a sua estrutura mais comum, integrando grupos econômicos ilícitos no papel de “dona” dos ativos – móveis e imóveis –, enquanto as demais pessoas jurídicas da organização, sem qualquer patrimônio, encarregam-se da atividade operacional, realizando as situações materiais que configuram os fatos geradores.

Tipologia igualmente comum nos processos de execução é aquela cometida com o fim de dissimular casos de dissolução irregular de pessoas jurídicas. Como será melhor abordado em tópico próprio, a dissolução irregular é uma das causas de redirecionamento das execuções fiscais em face das pessoas que exercem a administração da empresa. A empresa devedora, assim, objetivando não ser encontrada pelo credor tributário, altera o seu domicílio fiscal sem a devida comunicação aos órgãos de fiscalização. Além de omitir seu novo endereço, mantém, no local de atuação antigo, uma estrutura mínima – não mais que uma pequena sala, composta por uma mesa e uma cadeira –, apenas com o intuito de aparentar que continua, ali, exercendo as suas atividades negociais. Tal estratégia visa encobrir um fato que, aos olhos dos tribunais brasileiros, configuraria verdadeiro abuso da personalidade jurídica¹².

Manobra também frequentemente utilizada por devedores contumazes é a simulação de operações de sucessão empresarial. Os sócios da empresa devedora articulam o seguinte planejamento: constituem uma nova pessoa jurídica, dotada de novo nome, número de CNPJ, signo etc., a qual assume o estabelecimento empresarial da sociedade anterior, esta já endividada e com um passivo tributário elevado. É comum, inclusive, a existência de um novo quadro societário. Todavia, na prática, os sócios da nova empresa não passam de “laranjas” a serviço dos administradores da antiga devedora. Em verdade, trata-se da mesma empresa, a qual simula a sua extinção, seguida da sucessão pela nova pessoa jurídica constituída. Esta, por sua vez, contrata os mesmos empregados, utiliza a mesma estrutura da “empresa anterior” e exerce

¹² “Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente”. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula n. 435. Primeira Seção, julgado em 14 abr. 2010, DJe 13 mai. 2010. Disponível em <https://scon.stj.jus.br/SCON/sumanot/toc.jsp?livre=%28sumula%20adj1%20%27435%27%29.sub>. Acesso em 12 fev. 2021.

o mesmo objeto social. A empresa devedora, por fim, acaba esvaziada e sem condições de quitar o seu passivo. A sucessão empresarial fraudulenta, portanto, tem, como único objetivo, a frustração dos credores da empresa, dentre eles a Fazenda Pública¹³. Pela clareza da descrição da tipologia fraudulenta, é válido o seguinte destaque:

A sucessão clandestina passa, portanto, pela realização de diversas condutas ilícitas. Na prática, aliás, as condutas ilícitas costumam ser ainda mais amplas que as citadas. É comum, por exemplo, nos casos de sucessão clandestina, a utilização de interpostas pessoas para evitar a responsabilização pessoal do sócio ou administrador efetivo, figurando, na condição de sócio ou administrador, pessoa física ou jurídica 'laranja', que esconderá o sócio ou administrador real. Comprovada a simulação (o uso de 'laranjas'), a responsabilidade das pessoas envolvidas na fraude será evidente, aplicando-se o artigo 135 do CTN e, ainda, (dependendo da configuração completa da conduta ilícita), o artigo 137, estando presentes, no caso, os requisitos para responsabilização por ato ilícito. [...] A sucessão empresarial clandestina também ocorre quando os sócios de uma pessoa jurídica constituem outra, que, silenciosamente, assume o fundo de comércio ou o estabelecimento empresarial da primeira pessoa. Trata-se de procedimento realizado para frustrar os credores da pessoa jurídica primitiva, que tem o seu patrimônio esvaziado, tornando-se insuficiente para cumprir as obrigações por ela assumidas¹⁴.

Com a globalização, como ressaltado antes, as fraudes fiscais descritas se expandiram pelo mundo. As estruturas de blindagem patrimonial ou ocultação dos verdadeiros detentores do ativo de empresas devedoras passaram a utilizar as denominadas *offshores*, pessoas jurídicas com sede localizada em outros países, quase sempre os famosos paraísos fiscais.

Aqui, faz-se necessária a ressalva de que a constituição de uma *offshore*, por si só, não representa um ato ilícito. Constituir uma sociedade empresária no exterior a título de controlada, coligada ou subsidiária de outra com sede no Brasil, por exemplo, tornou-se uma prática comum a partir da nova configuração das fronteiras entre países, fruto da globalização. Desde que a sua constituição obedeça aos ditames das leis (nacionais e internacionais) e seja devidamente

¹³ “As pessoas jurídicas envolvidas nessas negociatas escusas acabam sendo utilizadas para lesar diversos credores., deixando de servir aos seus fins sociais para tornar-se objeto de fraude. Neste ponto, mais delicada é a situação da Fazenda Pública, porque os particulares podem escolher com quem negociam, evitando maus pagadores, mas a relação com o Fisco é legal e impessoal, portanto, não há como, *a priori*, evitar-se este tipo de problema. Há, apenas, como combatê-lo posteriormente, pela punição e responsabilização adequadas, o que tende a evitar a fraude pela força da coerção”. MELO FILHO, João Aurino de (org.). *Execução Fiscal Aplicada: Análise Pragmática do Processo de Execução Fiscal*. 8. ed. Salvador: JusPodium, 2020. p. 603.

¹⁴ MELO FILHO, João Aurino de (org.). *Ibid.* p. 601.

declarada aos órgãos de fiscalização, como a Secretaria da Receita Federal do Brasil, não há qualquer ilegalidade na utilização de uma *offshore*.

Nada obstante, é muito comum que os países tidos como paraísos fiscais sejam escolhidos para abrigar as sedes daquelas sociedades¹⁵. Além da tributação menor ou nula, uma característica habitual inerente àquelas localidades é o excesso de sigilo em torno das informações relacionadas às empresas lá constituídas, especialmente os dados pessoais de seus sócios¹⁶. Na cobrança do crédito tributário, é usual à fiscalização se deparar com bens valiosos e, aparentemente, de propriedade dos devedores contumazes (mansões, apartamentos e carros de luxo, aeronaves, embarcações, cabeças de gado, obras de arte etc.) mas que não estão registrados em seus nomes e, sim, nos de *offshores* sediadas em paraísos fiscais não declaradas ao Fisco como estando, a eles, vinculadas.

O planejamento tributário utilizado é bastante conhecido: os devedores constituem uma *offshore* sob a forma de *shell companies*, *trusts*, fundos de investimento etc. e registram bens, valores e direitos em seus nomes. Assim, aquelas pessoas jurídicas lhe servem como um verdadeiro escudo, figurando como um anteparo entre o devedor e o patrimônio. E, apesar de, ele mesmo, usar, gozar e dispor de todos aqueles bens, os registros públicos apontam uma terceira pessoa como a sua proprietária – a *offshore* cuja sede, como ressaltado, é localizada em um paraíso fiscal e que, por isso, têm os seus dados societários principais – como os nomes dos sócios e beneficiários – acobertadas pelo sigilo característico daqueles países.

Nos últimos anos, muitos foram os vazamentos de informações que demonstraram que inúmeras infrações, dentre as quais a evasão fiscal, são praticadas adotando a estratégia acima detalhada¹⁷. Grandes corporações, titulares de um passivo tributário considerável, se valem de coligadas ou controladas situadas naqueles países, as quais, muitas vezes, não passam de um pequeno escritório sem qualquer atividade empresarial. Não possuem funcionários e não

¹⁵ CINTRA. Marcos Antonio de Macedo. Como Funcionam os Paraísos Fiscais. *Desafios do Desenvolvimento*. Brasília. Edição 86. 2015. Ano 12. 28 de março de 2016.

¹⁶ OCDE. *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*. OCDE. Paris. 1998. Disponível em: <https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/harmful-tax-competition_9789264162945-en#page1>. Acesso em 27 de maio de 2020.

¹⁷ Cf. *Panama Papers*, *Paradise Papers*, *Offshore Leaks* e *Bahamas Leaks*. Disponível em: <<https://offshoreleaks.icij.org/>>. Acesso em 27 de maio de 2020.

prestam serviços ou vendem produtos. Nada obstante, o fato de ostentarem personalidade jurídica própria lhes permite registrar bens em seus nomes e movimentar (vultosas) quantias em dinheiro por meio de contas bancárias de que são titulares. Ademais, como antes afirmado, é comum, nos paraísos fiscais, a existência de leis que imponham rigorosas regras de sigilo, especialmente no tocante aos dados fiscal e bancário das empresas localizadas em seus territórios e os respectivos sócios. E isso dificulta, demasiadamente, a identificação das pessoas que estão “por trás” daquelas *offshores*¹⁸.

Logo, não são poucas as execuções fiscais encerradas sem que se localize devedor ou patrimônio. E, conforme acima demonstrado, muito desse cenário decorre das manobras fraudulentas de que se valem os devedores para a ocultação de sua identidade, assim como de seus bens. Os métodos tradicionais de cobrança tributária e persecução do devedor e seu respectivo patrimônio acabam, sempre, “um passo atrás” das novas estratégias desenvolvidas pelos responsáveis pela evasão fiscal.

O Estado, portanto, precisa evoluir e se adaptar a essas mudanças da sociedade. Essa evolução exige o desenvolvimento de novas técnicas de investigação fiscal. As fraudes estruturadas, dotadas de maior sofisticação, demandam a adoção de estratégias e instrumentos mais modernos para o combate à evasão tributária, além daqueles mecanismos que já existem à disposição das autoridades brasileiras.

A cooperação premial tributária, assim, surge em meio a esse contexto. A maior complexidade das organizações ilícitas e a sofisticação das tipologias de fraude devem desafiar o Estado a admitir a possibilidade de colaboração, de um dos envolvidos na fraude, com a persecução da evasão fiscal. Em troca, oferece ao cooperador alguns benefícios, a exemplo do que já vem sendo adotado em outras esferas jurídicas.

Conforme será melhor detalhado adiante, o benefício sugerido seria a isenção ou a remissão da responsabilidade solidária do cooperador pelo pagamento do crédito tributário em caso de as informações por ele fornecidas auxiliarem na identificação de outros envolvidos na evasão investigada, bem como de seu patrimônio pessoal. Se, por um lado, o cooperador

¹⁸ OCDE. *Manual on the Implementation of Exchange of Information Provisions for Tax Purposes*. Disponível em: < <https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/36647823.pdf>>. Acesso em 27 de maio de 2020.

receberá, como prêmio, não ter mais qualquer responsabilidade no tocante ao valor executado, por outro, o Fisco obterá condições de alcançar a satisfação do crédito tributário, desvendando práticas ilícitas que sequer seriam descobertas pelas técnicas tradicionais de fiscalização:

[...] negociar não para beneficiar gratuitamente, não para dispor dos interesses públicos que lhe cabe zelar, não para se omitir na execução das funções públicas. Negociar sim, mas com o intuito de obter suporte à execução bem sucedida de processos acusatórios e atingir um grau satisfatório de repressão de práticas ilícitas altamente nocivas que sequer se descobririam pelos meios persecutórios e fiscalizatórios clássicos¹⁹.

1.1 OS CONCEITOS DE ELISÃO, EVASÃO E ELUSÃO FISCAL

A tributação é tema que sempre suscitou grandes debates na relação entre contribuinte e Estado. No caso brasileiro, remontam ao período colonial os conflitos envolvendo a carga tributária que a Coroa portuguesa impunha sobre as riquezas extraídas no Brasil colônia²⁰.

Em meio a essa dicotomia sobre uma maior ou menor justiça na carga de tributação é que surgiu o instituto do planejamento tributário, o qual pode ser definido como o estudo

¹⁹ MARRARA, Thiago. Acordos de Leniência no Processo Administrativo Brasileiro: Modalidades, Regime Jurídico e Problemas Emergentes. *Revista Digital de Direito Administrativo*. v. 2. n. 2. 2015. p. 511.

²⁰ “Como já referi, a Fazenda Real impusera sobre a mineração um tributo avultado: a quinta parte de todo ouro extraído. A cobrança deste quinto do ouro tem uma história longa e agitada. Os mineradores naturalmente sempre procuraram se furtar a um tão grande desfalque da sua produção; e compreende-se como devia ser difícil a fiscalização. Viveu-se por isso nas minas em luta constante: o fisco reclamando e cobrando seus direitos, os mineradores dissimulando o montante da produção. [...] E para obviar os descaminhos que apesar de toda fiscalização ainda se verificassem, fixou-se uma certa quota anual mínima que o produto do quinto devia necessariamente atingir. Esta quota, depois de algumas oscilações, foi orçada em 100 arrobas (cerca de 1.500 quilos). Quando o quinto arrecadado não chegava a estas 100 arrobas, procedia-se ao derrame, isto é, obrigava-se a população a completar a soma. Os processos para consegui-lo não tinham regulamento especial. Cada pessoa, minerador ou não, devia contribuir com alguma coisa, calculando-se mais ou menos ao acaso suas possibilidades. Criavam-se impostos especiais sobre o comércio, casas de negócio, escravos, trânsito pelas estradas etc. Qualquer processo era lícito, contanto que se completassem as 100 arrobas do tributo. Pode-se imaginar o que significava isto de violências e abusos. Cada vez que se decretava um derrame, a capitania atingida entrava em polvorosa. A força armada se mobilizava, a população vivia sob o terror; casas particulares eram violadas a qualquer hora do dia ou da noite, as prisões se multiplicavam. Isto durava não raro muitos meses, durante os quais desaparecia toda e qualquer garantia pessoal. Todo mundo estava sujeito a perder de uma hora para outra seus bens, sua liberdade, quando não sua vida. Aliás os derrames tomavam caráter de violência tão grande e subversão tão grave da ordem, que somente nos dias áureos da mineração se lançou mão deles. Quando começa a decadência, eles se tornam cada vez mais espaçados, embora nunca mais depois de 1762 o quinto atingisse as 100 arrobas fixadas. Da última vez que se projetou um derrame (em 1788), ele teve de ser suspenso à última hora pois chegaram ao conhecimento das autoridades notícias positivas de um levante geral em Minas Gerais, marcado para o momento em que fosse iniciada a cobrança (conspiração de Tiradentes). E nunca mais se recorreu ao expediente. A decisão firme de um povo é mais forte que qualquer poder governamental.” PRADO JR., Caio. *História Econômica do Brasil*. 26ª Edição. São Paulo: Brasiliense. 2007. p. 41.

desenvolvido pelo contribuinte destinado a, em função dos efeitos dos atos inerentes aos seus negócios, eleger a estratégia que lhe permita sofrer o encargo fiscal menos oneroso. Ou seja, seu plano é organizar a sua estrutura visando a uma economia de tributos²¹.

Tradicionalmente, o planejamento tributário é tratado a partir das características da estratégia delineada pelo contribuinte para pagar menos (ou nenhum) tributos. Vale dizer, se o planejamento é constituído por escolhas lícitas, permitidas ou toleradas pela legislação, tem-se a elisão fiscal. Por outro lado, se o contribuinte se utiliza de negócios ilícitos para escapar da incidência da norma legal, contrariando a ponderação autêntica do legislador quando da escolha do fato gerador e demais elementos da obrigação tributária, seja ela principal ou acessória, estaremos diante da evasão fiscal.

É importante destacar que, na doutrina brasileira, há quem distinga a elisão da evasão a partir de outro critério, qual seja, o cronológico²². Nesse sentido, quando os atos destinados à economia tributária antecederem à ocorrência do fato gerador, haveria elisão; se aqueles fossem praticados em momento posterior, o caso seria de evasão. O entendimento leva em consideração a natureza *ex lege* da obrigação tributária: antes do fato gerador, ao contribuinte seria possível eleger os atos próprios a evitar a sua ocorrência e, por conseguinte, a incidência da lei; após, uma vez já constituída a obrigação tributária e, conseqüentemente, a sujeição passiva do contribuinte, a ele só restaria a possibilidade de escondê-la.

Entretanto, a cronologia dos fatos nem sempre se apresenta como eficaz para estabelecer a diferença entre os institutos ora analisados. Apesar de excepcionais, são conhecidos os exemplos em que a lógica acima narrada se inverte.

No caso do imposto de renda de pessoa física (IRPF), é lícito ao contribuinte escolher entre dois modelos de declaração de ajuste (completo ou simplificado). Sua decisão, em regra, é orientada a partir da quantidade de despesas dedutíveis por ele suportadas no ano-calendário respectivo, o que significará uma maior ou menor tributação. Como a declaração de ajuste é

²¹ TORRES, Heleno Taveira. Limites do Planejamento Tributário e a Norma Brasileira Antissimulação (LC 104/01). In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.) *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. vol. 5. São Paulo: Dialética. 2001. p. 103.

²² BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3ª Edição. São Paulo: Saraiva. 1998. p. 138.

entregue somente no ano seguinte – ano-exercício - em relação àquele em que os rendimentos são auferidos, temos uma hipótese em que o contribuinte pratica, licitamente, um ato após a ocorrência dos fatos geradores. Já no caso do imposto sobre a circulação de mercadorias e prestação de serviços (ICMS), é possível ao contribuinte emitir notas fiscais fraudulentas antes mesmo de promover a saída da mercadoria de seu estabelecimento, contendo informações falsas a respeito daquele produto. Também é conhecido o exemplo das chamadas empresas noteiras, as quais não fornecem qualquer mercadoria, nem prestam qualquer serviço, mas emitem e comercializam, indevidamente, notas fiscais sem lastro com terceiros, os quais, de posse daqueles documentos, podem realizar o fato gerador do imposto estadual usufruindo de benefícios fiscais, como a compensação de tributos. Em ambos os casos, a prática ilícita antecede o próprio fato gerador.

A divergência também recai sobre a terminologia empregada. Para Heleno Taveira Torres, o conceito comumente utilizado para definir a elisão fiscal seria linguisticamente impróprio:

[...] o termo ‘elisão’ não poderia ser usado para significar a postura lícita do contribuinte na economia de tributos, devendo, por rigor linguístico, ser abandonado. Para evitar confusões no uso da linguagem e por melhor representar as condutas enfocadas, preferimos o termo ‘elusão’. ‘Elisão’, do latim *elisione*, significa ato ou efeito de elidir; eliminação, supressão.²³

Marco Aurélio Greco, por sua vez, confere o real valor ao debate em torno do melhor conceito para aqueles institutos. Segundo o autor, mais importante do que um acordo sobre a terminologia utilizada, é um acerto sobre o conteúdo do que está sendo definido:

Qualquer palavra é boa para designar qualquer coisa desde que haja uma convenção prévia quanto ao que está sendo examinado e à palavra que vamos utilizar. Faço esta observação porque, às vezes, encontramos textos ou exposições de autores que procuram defender intransigentemente que o correto é dizer elusão e não elisão, ou então elisão e não evasão lícita etc. Esta preocupação terminológica é útil, mas é importante que não se transforme em mera discussão quanto a palavras; o essencial é que, antes de utilizar qualquer uma delas, estejamos de acordo quanto ao objeto à qual se refere e que, para aquele objeto, sempre utilizemos a mesma palavra.²⁴

²³ TORRES, Heleno Taveira. *Direito Tributário e Direito Privado: Autonomia Privada: Simulação: Elusão Tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais. 2003. p. 188.

²⁴ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4ª Edição. São Paulo: Quartier Latin. 2019. p. 95.

Apesar do dissenso, podemos dizer que existe certa inclinação, na doutrina, em admitir que a elisão fiscal denota o planejamento tributário lícito, enquanto a evasão fiscal alude à economia ilícita de tributos.

Ademais, e para além das condutas anteriormente descritas, outros atos do contribuinte, no curso da estratégia voltada a reduzir o seu ônus tributário, parecem habitar uma espécie de zona jurídica cinzenta.

Trata-se da elusão fiscal, a qual compreende aqueles negócios que, embora aparentemente conformes à legislação, na prática, contrariam o substrato normativo. Mais uma vez, nos valem dos ensinamentos de Heleno Torres, para quem a elusão fiscal ocorre quando:

[...] o contribuinte usa de meios dolosos para evitar a subsunção do negócio praticado ao conceito normativo do fato típico e a respectiva imputação dos efeitos jurídicos, de constituição da obrigação tributária, tal como previsto em lei.²⁵

A elusão fiscal, assim, surge como um *tertium genus* ao lado da elisão e da evasão, correspondendo àquelas condutas que parecem amoldar-se, perfeitamente, ao texto da lei, mas que, na realidade, acabam por contrariá-la, seja em seu sentido, seja em sua finalidade. Como dito anteriormente, trata-se de uma “zona jurídica cinzenta”, em que somente a análise do caso concreto, vale dizer, do elemento subjetivo do contribuinte, pode definir as consequências aplicáveis àquele que se vale de um planejamento tributário dotado de tais características. Esse entendimento, inclusive, já foi adotado no âmbito do CARF²⁶.

Isso porque existem situações em que o contribuinte não tem, como mote, fraudar a atuação do Fisco, isto é, o seu objetivo é, tão somente, a economia tributária por meio de uma espécie de lacuna do ordenamento. Sua conduta, no entanto, é desprovida de ardil. É o que, na doutrina, se conhece por ilicitude atípica, ou seja, a conduta, em sua forma, até parece válida, uma vez que condizente com a regra escrita pelo legislador. Entretanto, porque o resultado dela

²⁵ TORRES, Heleno Taveira. Limites ao Planejamento Tributário. Normas Antielusivas. In: MARINS, James (coord). *Tributação e Antielisão*. Curitiba: Juruá. 2003. P. 36.

²⁶ O “planejamento será lícito desde que cada ato analisado individualmente e também no conjunto com outros atos tenha uma função, ou seja, produza as consequências jurídicas que se espera daquele ato. É o que muitos chamam de ‘causa’ do negócio.” CARF. Ministério da Fazenda. Acórdão n. 1401-002.347. Relatora: Livia De Carli Germano. Sessão 10 abr. 2018. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudencia.jsf?idAcordao=7287027>>. Acesso em 22 de abril de 2020.

advindo é contrário ao substrato econômico-social da norma, o negócio passa a ser considerado “ilícito”²⁷. Os casos de ilicitude atípica, assim, por não representarem uma violação direta aos ditames da lei (lembremo-nos, em aparência, o fato é compatível com o texto normativo), não deveriam ser tratados como espécie de fraude, tampouco sofrer as mesmas consequências, especialmente no campo das sanções²⁸. Nada obstante, a conduta do contribuinte pode sofrer nova qualificação pelo Fisco, readequando-se os efeitos fiscais aplicáveis ao caso, ou seja, a sua natureza jurídica pode (e deve) ser reclassificada e, conseqüentemente, enquadrada em outra hipótese de incidência mais condizente com a causa do negócio praticado, por certo, mais onerosa do que aquela originalmente vislumbrada pelo contribuinte, embora sem as punições tipicamente previstas para as fraudes.

Se não houve intuito de enganar, esconder, iludir, mas se, pelo contrário, o contribuinte agiu de forma clara, deixando explícitos seus atos e negócios, de modo a permitir a ampla fiscalização pela autoridade fazendária, e se agiu na convicção e certeza de que seus atos tinham determinado perfil legalmente protegido – que levava ao enquadramento em regime ou previsão legal tributariamente mais favorável -, não se trata de caso regulado pelo §1º do art. 44 (da Lei n.º 9.430/96) mas de divergência na qualificação jurídica dos fatos; hipótese completamente distinta da fraude e da sonegação a que se referem os dispositivos para os quais o §1º remete.²⁹

Por outro lado, quando a elusão fiscal se traduz em um comportamento fraudulento, isto é, quando o contribuinte desenvolve um planejamento tributário em que a conformidade ao ordenamento não passa de uma cortina de fumaça voltada a, dolosa e artificialmente, ofuscar a sua verdadeira e exclusiva intenção de obter uma economia de tributos, violando, intencionalmente, a *mens legis*, seu tratamento deve ser semelhante àquele previsto à evasão fiscal. Por conseguinte, deve submeter-se às mesmas sanções legais, como a multa de ofício agravada. O elemento subjetivo dolo (ludibriar o Fisco), identificado no planejamento do contribuinte e devidamente demonstrado pela autoridade fazendária, além da requalificação do fato gerador, deve autorizar a submissão da conduta praticada às normas dos arts. 71, 72 e 73

27 SANCHEZ, Manuel González. *El Fraude de Ley en Materia Tributaria*. Salamanca: Plaza Universitaria. 1993. p. 81.

28 SANCHEZ, Manuel González. *Ibid.* p. 82.

29 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4ª Edição. São Paulo: Quartier Latin. 2019. p. 270.

da Lei n.º 4.502/64, os quais estabelecem as definições de sonegação, fraude e conluio para fins tributários³⁰.

Tais casos também costumam ser tratados como verdadeira simulação, em que o negócio praticado em conformidade com a lei – *verba legis* – esconde o negócio efetivamente pretendido, dissimulado e contrário ao seu espírito – *mens legis*. Isso, por óbvio, representa mais um obstáculo à fiscalização, afinal, o ato, em sua superfície, assemelha-se, e muito, a um negócio jurídico lícito, o que demanda, do órgão fazendário, um esforço adicional para descobrir o que se esconde sob o véu da simulação.

A cooperação premial tributária, assim, nos termos do quanto se propõe no presente trabalho, pode ser utilizada naqueles casos em que o planejamento tributário é estruturado com o objetivo de burlar a atuação do Fisco. Seja nos casos em que a conduta do contribuinte viole diretamente a letra da lei – evasão -, seja nas hipóteses em que a conduta é, na aparência, lícita, ofuscando, contudo, dolosa e artificialmente, a real intenção do contribuinte, qual seja, ludibriar a Administração para obter uma economia tributária - elusão. Na prática, o rigor legal deve recair sobre aqueles que agem com dolo, fraude ou simulação, por comissão ou omissão, para impedir a incidência de tributos que, não fosse a ilicitude da conduta, ocorreria no caso concreto.

Excluir do campo do planejamento os atos ilícitos é entendimento que penso ser unânime na doutrina brasileira. Desde os que defendem as posições mais liberais, até os que examinam o planejamento a partir de ótica mais abrangente, passando pelos formalistas, todos – que eu saiba – sustentam que praticar ilícitos contamina o planejamento, descaracterizando-o. Ou seja, toda operação que tenha por efeito minimizar a carga tributária mediante atos ilícitos está fora da nossa análise. Vale dizer, se alguém disser: aqui houve um planejamento com uso de uma falsidade, a rigor não está se referindo a um planejamento porque falsidade é ato ilícito; ou então afirmar que houve uma ação do contribuinte que está enquadrada na Lei n.º 8.137/90 (ao prever os crimes contra a ordem tributária) também não é tratar-se de um

³⁰ Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária: I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais; II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente. Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento. Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72. BRASIL. Lei n.º 4.502/64, de 30 de novembro de 1964. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4502.htm>. Acesso em 23 de abril de 2020.

planejamento. Todas as operações que se viabilizem através de atos ilícitos estão fora da nossa análise, pois não configuram planejamento.³¹

1.2 EVASÃO FISCAL NO BRASIL

O Brasil é um típico Estado Fiscal. As receitas oriundas dos tributos constituem a principal fonte de manutenção de suas atividades. E a grande quantidade de espécies tributárias divididas entre as competências da União, Estados, Distrito Federal e Municípios desvelam que as atribuições, a cargo de cada um dos entes da Federação, sejam custeadas, majoritariamente, com o dinheiro recolhido pelos contribuintes:

Pois, sendo o estado fiscal o estado cujas necessidades financeiras são essencialmente cobertas por impostos, facilmente se compreende que ele tem sido (e é) a regra do estado moderno. Todavia, se é certo que este, pela própria natureza da realidade econômica moderna, é necessariamente um estado financeiro – um estado cujas necessidades materiais são cobertas através de meios de pagamento, ou seja, de dinheiro que ele obtém, administra e aplica, e não, salvo em casos muito excepcionais e limitados, através de prestações naturais (prestações em espécie ou de *facere*) exigidas aos seus cidadãos -, não é menos certo que ele nem sempre se tem apresentado como um estado fiscal, havendo estados que claramente configuraram (ou configuram) verdadeiros estados proprietários, produtores ou empresariais³².

Por outro lado, a CF/88 assegurou uma série de direitos ditos fundamentais aos cidadãos, dentre os quais podemos destacar os Direitos Sociais, previstos no Capítulo II, do Título II, do texto constitucional. Para os constitucionalistas, os direitos sociais são denominados de segunda dimensão e apresentam-se como prestações positivas, isto é, a sua implementação fica a cargo do Estado, o qual deve atuar, por meio de políticas públicas, no sentido de garantir, aos cidadãos, acesso amplo à educação, saúde, alimentação, moradia etc³³.

As necessidades mais básicas da população, portanto, deveriam ser cobertas pelos tributos pagos pelos contribuintes. Em outras palavras, se tais direitos são denominados fundamentais pela sua essencialidade na vida dos cidadãos, os deveres destinados a assegurar

³¹ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4ª Edição. São Paulo: Quartier Latin. 2019. p. 99.

³² NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*. Livraria Almedina. Coimbra. 1998. p. 192.

³³ “Os direitos econômicos constituirão pressupostos da existência dos direitos sociais, pois sem uma política econômica orientada para a intervenção e participação estatal na economia não se comporão as premissas necessárias ao surgimento de um regime democrático de conteúdo tutelar dos fracos e dos mais numerosos”. SILVA, José Afonso da. *Comentário Contextual à Constituição*. 5ª Edição. São Paulo: Malheiros. 2007. p. 183.

o seu exercício podem, igualmente, ser classificados como fundamentais. Dessarte, o desfalque na arrecadação tributária pela evasão provoca uma redução da capacidade do Estado de concretizar e atender às demandas sociais.

Mas, embora de uma maneira menos ostensiva do que a verificada na Alemanha, o esquecimento dos deveres fundamentais também é visível na generalidade dos países a cujos sistemas constitucionais vimos aludindo. Isto verifica-se desde logo, ao nível dos próprios textos constitucionais. Com efeito, estes, não obstante referirem os deveres ao lado dos direitos fundamentais na própria epígrafe a que subordinam a parte, título ou capítulo relativo ao que podemos designar por “(sub)constituição do indivíduo”, de conterem numerosos e diversos deveres fundamentais, ou de preverem mesmo um dever genérico dos cidadãos à solidariedade política, económica e social (art. 2º da Constituição Italiana) ou ao respeito da constituição e do ordenamento jurídico (art. 9º, nº 1, da Constituição Espanhola), estão longe de dedicarem aos deveres fundamentais um tratamento minimamente comparável ao dispensado aos direitos fundamentais. Neste confronto sobressai sobretudo o facto de os deveres fundamentais, para além de não serem objecto [sic] de qualquer enumeração ou sistematização, não disporem de um regime constitucional (mente traçado) minimamente parecido com o previsto para os direitos (maxime, para os direitos fundamentais em sentido estrito ou os, entre nós, designados ‘direitos, liberdades e garantias’)³⁴.

De outra parte, a evasão fiscal não prejudica somente o balanço financeiro dos Estados. A par da diminuição das receitas públicas, outras consequências danosas também podem ser atribuídas à evasão fiscal.

A concorrência económica livre e equilibrada, princípio explicitamente consagrado na CF/88 (art. 170, IV), é diretamente afetada pela evasão. Uma empresa de determinado setor que opte por deixar de recolher, indevidamente, os seus tributos, passa a ocupar uma posição vantajosa, em comparação com os seus concorrentes, na disputa pelo consumidor. Isso porque os tributos interferem diretamente no preço final da mercadoria fornecida ou do serviço prestado.

A evasão fiscal praticada no mercado concorrencial representa, pois, um exercício viciado do Poder Económico. Um empresário, por exemplo, pode manter seus preços iguais aos de seus concorrentes, mas, ao deixar de pagar seus tributos, aumentará arbitrariamente seus lucros. Ou pode, valendo-se da mesma estratégia, reduzir seus preços sem precisar diminuir a sua margem de ganho.

³⁴ NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*. Coimbra: Livraria Almedina. 1998. p. 22.

Um evasor, assim, a partir de seu planejamento tributário ilícito, é capaz de prejudicar a livre concorrência, dominar um mercado relevante, aumentar seus lucros de forma arbitrária ou exercer uma posição de mercado significativa de maneira abusiva. Sua conduta, assim, ao menos em tese, pode configurar verdadeira infração concorrencial³⁵.

Esta é uma dedução obtida do próprio texto constitucional. Isso porque o art. 146-A da CF/88 prevê, expressamente, que “lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência”³⁶. Apesar de não haver unanimidade, na doutrina brasileira, no tocante à interpretação ao dispositivo referido, autores há que defendem a possibilidade de uma atuação mais incisiva por parte do Estado, de modo a prevenir desequilíbrios na concorrência econômica causados por práticas tributárias ilícitas³⁷. Inclusive, existe, em tramitação no Congresso Nacional, um projeto de lei complementar voltado à regulamentação daquele art. 146-A e que visa a permitir, aos entes da Federação, a adoção de uma série de medidas para assegurar o “adequado cumprimento de obrigações tributárias principal ou acessória, com o objetivo de coibir práticas que possam interferir com o regular funcionamento do mercado”³⁸.

Nada obstante, é preciso ressaltar que o Conselho Administrativo de Defesa Econômica (CADE), autarquia vinculada ao Ministério da Justiça e Segurança Pública e responsável pelo controle da livre competição entre os agentes econômicos, não vem adotando, nos processos

³⁵ Art. 36. Constituem infração da ordem econômica, independentemente de culpa, os atos sob qualquer forma manifestados, que tenham por objeto ou possam produzir os seguintes efeitos, ainda que não sejam alcançados: I - limitar, falsear ou de qualquer forma prejudicar a livre concorrência ou a livre iniciativa; II - dominar mercado relevante de bens ou serviços; III - aumentar arbitrariamente os lucros; e IV - exercer de forma abusiva posição dominante. BRASIL. Lei n.º 12.529/11, de 30 de novembro de 2011. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/l12529.htm>. Acesso em 23 de abril de 2020.

³⁶ BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, de 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em 23 de abril de 2020.

³⁷ “A situação mais recorrente citada, como hipótese capaz de ensejar o uso da tributação para prevenir desequilíbrio da concorrência, é o descumprimento da legislação tributária por parte dos agentes econômicos de um determinado mercado. Mediante a prática de preços reduzidos por causa da omissão no desembolso financeiro para o pagamento de seus tributos, este segmento de agentes cria condições de conquistar fatias de mercado de seus concorrentes cumpridores da legislação fiscal”. BRAZUNA, José Luís Ribeiro. *Defesa da Concorrência de Tributação*: à Luz do Art. 146-A da Constituição. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 206.

³⁸ BRASIL. Senado Federal. Projeto de Lei Complementar n.º 284, de 2017. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/130467>. Acesso em 25 de junho de 2020.

submetidos à sua apreciação, a evasão fiscal como um critério indiciário de conduta anticoncorrencial. Embora presumível o impacto negativo, na competição econômica, daquele que, ilicitamente, deixa de recolher seus tributos em comparação com os demais concorrentes, os quais, ao contrário, cumprem as suas obrigações fiscais, o entendimento ainda prevalente é no sentido de que aquela autarquia não possui competência para analisar eventuais assimetrias tributárias³⁹.

No campo das sanções, é possível afirmar que o legislador brasileiro previu uma reação bastante rigorosa em face das condutas identificadas como evasivas.

A título de exemplo, em relação aos tributos federais, a Lei n.º 9.430/96 estabelece punições diversas às infrações praticadas pelos contribuintes. As penalidades são previstas de forma gradual, variando conforme a gravidade do ilícito praticado⁴⁰.

As multas ditas de ofício incidem em razão de lançamento de mesma natureza. São aplicadas ao patamar de 75% (setenta e cinco por cento) “sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata”⁴¹.

³⁹ CONSELHO ADMINISTRATIVO DE DEFESA ECONOMICA. Processo Administrativo n.º 08700.002532/2018-33. Nota Técnica 28/2020 (SEI 0792484). Disponível em <https://sei.cade.gov.br/sei/modulos/pesquisa/md_pesq_documento_consulta_externa.php?DZ2uWeaYicbuRZE FhBt-n3BfPLlu9u7akQA8mpB9yNQRBPBoYws51Bwh0h1LfUfxKFd75b-AP5ScKFZtG3iQjX4wsZ9a99JuEi56JvqGUvokRh1T0v_0nOgzWzqytEZ>. Acesso em 03 de junho de 2020.

⁴⁰ “No direito tributário, existem basicamente três tipos de multas: as moratórias, as punitivas isoladas e as punitivas acompanhadas do lançamento de ofício. As multas moratórias são devidas em decorrência da impontualidade injustificada no adimplemento da obrigação tributária. As multas punitivas visam coibir o descumprimento às previsões da legislação tributária. Se o ilícito é relativo a um dever instrumental, sem que ocorra repercussão no montante do tributo devido, diz-se isolada a multa. No caso dos tributos sujeitos a homologação, a constatação de uma violação geralmente vem acompanhada da supressão de pelo menos uma parcela do tributo devido. Nesse caso, aplica-se a multa e promove-se o lançamento do valor devido de ofício. Esta é a multa mais comum, aplicada nos casos de sonegação”. Trecho do voto do Ministro Luís Roberto Barroso proferido no julgamento do Agravo Regimental no Agravo de Instrumento n.º 727.872/RS. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo de Instrumento n.º 727.872/RS. Trata-se de agravo contra a decisão que não admitiu recurso extraordinário no qual se alega contrariedade ao artigo 150, IV, da Constituição Federal. Brasília, 3 ago. 2015. Disponível em: <http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:02rLVuUz_E8J:www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoTexto.asp%3Fid%3D3853436%26tipoApp%3DRTF+&cd=2&hl=pt-BR&ct=clnk&gl=br>. Acesso em 2 de junho de 2020.

⁴¹ Art. 44, I. BRASIL. Lei n.º 9.430/96, de 27 de dezembro de 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19430.htm>. Acesso em 23 de abril de 2020.

O valor da multa de ofício passa a 150% (cento e cinquenta por cento) se a conduta for qualificada e dotada de características típicas de “sonegação, fraude ou conluio”⁴². E se, nas condições anteriormente descritas, o contribuinte, que for autuado e intimado, ainda se negar a prestar os esclarecimentos ou a entregar a documentação requisitada pelo órgão fiscalizador, a penalidade pode chegar a 225% (duzentos e vinte e cinco por cento) sobre o tributo evadido⁴³-⁴⁴.

Apenas para se ter ideia do rigor legislativo em relação às sanções instituídas para fins de prevenção e repressão da evasão fiscal, é interessante cotejar os percentuais acima mencionados com aqueles estabelecidos para outra espécie de penalidade tributária. A multa de mora, prevista pelo legislador àqueles casos de mero atraso no pagamento de tributos, em que não haja a intenção de ludibriar a atuação do Fisco, é de 0,33% (trinta e três décimos por cento), limitada a um teto de 20% (vinte por cento) sobre o valor devido. Ou seja, trata-se de um percentual bem inferior àquele estabelecido para as multas denominadas de ofício⁴⁵.

As multas previstas, no ordenamento jurídico brasileiro, para os casos de evasão fiscal são, portanto, bem altas, o que bem demonstra a preocupação do nosso legislador em coibir aquela conduta ilícita. E, se compararmos com as sanções pecuniárias que outros países

⁴² Art. 44, §1º. Ibid.

⁴³ Art. 44, §2º. Ibid

⁴⁴ Nesse ponto, é importante ressaltar a existência de debate, na jurisprudência, acerca da possibilidade de os percentuais estabelecidos na Lei n.º 9.430/96 violarem o princípio constitucional do não confisco, consagrado no art. 150, IV da CF/88. O *leading case* é o Recurso Extraordinário n.º 736.090/SC, da relatoria do Ministro Luiz Fux. Tema 863 - Limites da multa fiscal qualificada em razão de sonegação, fraude ou conluio, tendo em vista a vedação constitucional ao efeito confiscatório. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 736.090/SC. Relator: Ministro Luiz Fux. Decisão unânime. Brasília, 16 out. 2015. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=4370056&numeroProcesso=736090&classeProcesso=RE&numeroTema=863>>. Acesso em: 21 de maio de 2020.

⁴⁵ Art. 61, *caput* e §2º. BRASIL. Lei n.º 9.430/96, de 27 de dezembro de 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19430.htm>. Acesso em 23 de abril de 2020.

estabelecem como punição à evasão, veremos que o Brasil está em linha com as melhores práticas internacionais⁴⁶.

Outra medida decorrente da evasão fiscal e que será melhor estudada no tópico seguinte é a possibilidade de responsabilização solidária e pessoal, de todos os envolvidos na fraude, pelo pagamento do tributo devido.

A evasão enquadra-se no conceito de ato ilícito⁴⁷. As fraudes fiscais que se estruturam, de forma organizada, compostas por várias pessoas jurídicas e/ou naturais, também se submetem às consequências no tocante à responsabilidade dos envolvidos.

Em algumas das tipologias narradas nas linhas acima, é possível constatar que pessoas jurídicas são constituídas com a única finalidade de ludibriar seus credores, dentre os quais a Fazenda Pública. Os negócios praticados não possuem qualquer objetivo material, mercantil, econômico. Buscam, tão somente, esquivar-se do cumprimento de suas obrigações.

A pessoa jurídica, como se sabe, é um instituto forjado pelo Direito para, dentre outras finalidades, incentivar o desenvolvimento do empreendedorismo privado⁴⁸. Trata-se de uma

País	Multa moratória	Multa de ofício	Multa caso de fraude	Juros
Brasil	0,33% ao dia, limitado em 20%	75%	150% a 225%	1% ou Selic não capitalizada (Juros Simples)
Argentina	50% a 100%	não menciona	200% a 1000%	2% ao mês
Austrália	25%	50% a 75%	não menciona	cálculo diário
Chile	10%	5% a 20%	50% a 300%	1,5 ao mês (máximo 30%), outros casos juros + 1% ao mês
Espanha	5%, 10%, 15% e 20%	não menciona	50% a 150% majorada em casos de reincidência	4% ao ano
EUA	máximo de 25%	não menciona	75,00%	divulgadas por trimestre
França	10% IRPF e 5% IRPJ, taxas maiores para grandes contribuinte	40,00%	80,00%	0,4% ao mês
Itália	30%	90% a 180%	135% a 270%	juros oficial anual ou 0,4% ao ano nos casos de parcelamento
México	55% a 75%	não menciona	66% a 142,5%	1,13% ao mês e inflação
Portugal	50%	30% a 100%	300% a 400%	4,0% ao ano acrescido de juros moratórios

46 Fonte: <https://receita.economia.gov.br/noticias/ascom/2017/dezembro/receita-federal-participa-de-audiencia-sobre-multas-tributarias-na-camara/audiencia-multas-tributarias.pdf>

⁴⁷ Art. 186. Aquele que, por ação ou omissão voluntária, negligência ou imprudência, violar direito e causar dano a outrem, ainda que exclusivamente moral, comete ato ilícito. Art. 187. Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes. BRASIL. Lei nº 10.406/02, de 10 de janeiro de 2002. Código Civil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406compilada.htm>. Acesso em 23 de abril de 2020.

⁴⁸ PALAN, Ronen; MURPHY, Richard; CHAVAGNEUX, Christian. *Tax Havens: How Globalization Really Works*. [s.l.]: Cornell University Press, 2010. p. 109.

ficção jurídica por meio da qual os patrimônios – ativo e passivo – da empresa e de seus sócios permanecem separados. Com isso, aqueles bens afetados ao exercício da atividade empresarial são de propriedade da pessoa jurídica, não se confundindo com o patrimônio pessoal do empresário ou sócio. Da mesma maneira, os débitos relacionados ao objeto social também, via de regra, não atingem os bens das pessoas naturais integrantes do quadro societário⁴⁹.

Há casos, como aqueles descritos em tópico anterior, em que as pessoas jurídicas não praticam qualquer atividade. Não possuem funcionários, não auferem faturamento, tampouco ostentam uma estrutura mínima para o desenvolvimento dos negócios descritos em seus contratos sociais ou estatutos. Na prática, são constituídas para finalidades diversas daquelas para as quais tal ficção jurídica, que possibilita a sua distinção da pessoa de seus sócios, foi idealizada. Seu papel é, tão somente, servir de blindagem patrimonial de outras pessoas envolvidas na fraude, ocultando, dos credores, os bens com os quais o devedor poderia satisfazer as suas obrigações.

Tal conduta abusiva amolda-se, perfeitamente, àquela situação descrita no art. 50 do Código Civil, a qual admite a desconsideração da personalidade jurídica e a extensão da responsabilidade, pelo cumprimento de certas e determinadas relações de obrigações, aos bens particulares dos seus administradores ou sócios⁵⁰. Entretanto, como será analisado em tópico próprio, a responsabilização (patrimonial) advinda da aplicação daquele dispositivo do Direito Privado terá incidência limitada em razão das normas específicas existentes no ordenamento jurídico tributário brasileiro⁵¹.

⁴⁹ Algumas espécies de sociedade admitem a responsabilização ilimitada dos sócios por suas obrigações.

⁵⁰ Art. 50. Em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial, pode o juiz decidir, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica. BRASIL. Lei nº 10.406/02, de 10 de janeiro de 2002. Código Civil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406compilada.htm>. Acesso em 23 de abril de 2020.

⁵¹ “O artigo 50 do CC, mesmo em tese, somente será aplicado nos casos em que a conduta concreta, embora ilícita, não possa ser enquadrada em uma das regras específicas de responsabilidade tributária. A desconsideração prevista no artigo 50 do CC é, portanto, na seara tributária, norma matriz de responsabilidade (exclusivamente patrimonial) subsidiária.” MELO FILHO, João Aurino de (org.). *Execução Fiscal Aplicada: Análise Pragmática do Processo de Execução Fiscal*. 8. ed. Salvador: JusPodium, 2020. p. 617 - 618.

No âmbito tributário, existem outros dispositivos legais que também possibilitam a responsabilização solidária de pessoas naturais e jurídicas, especialmente quando integrantes de um mesmo aglomerado ilícito de empresas devedoras. São casos em que a separação societária existe, apenas, formalmente. As pessoas jurídicas são usadas para blindar o patrimônio dos sócios em comum e de outras empresas do grupo.

O art. 124, I, do Código Tributário Nacional estabelece a responsabilidade solidária entre aquelas pessoas dotadas de “interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária”⁵². Ou seja, são solidariamente responsáveis pelo pagamento do crédito os indivíduos vinculados ao fato jurídico tributário, seja aquele lícito gerador do tributo, seja o ilícito que o tiver desfigurado.

Já o art. 135 da mesma lei prevê a responsabilização solidária das pessoas lá enumeradas na hipótese de “atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos”⁵³.

As regras trazidas nos dois dispositivos legais acima podem ser exemplificadas pela confusão patrimonial entre as pessoas envolvidas no ilícito. São situações em que se verifica, entre empresas, evidente identidade de endereços de sede, filiais (e até residência pessoal dos sócios), objeto social, denominação social, quadro societário, contador etc.

Ademais, o crédito constituído de forma definitiva será objeto de inscrição em Dívida Ativa e cobrança em face de todos os devedores responsáveis pelo seu pagamento. O meio ordinário de a Fazenda Pública exigir o cumprimento da obrigação tributária inadimplida, já vimos, se dá por meio do ajuizamento da execução fiscal, nos termos da também citada Lei n.º

⁵² Art. 124. São solidariamente obrigadas: I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal; II - as pessoas expressamente designadas por lei. Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem. BRASIL. Lei n.º 5.172/66, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm>. Acesso em 23 de abril de 2020.

⁵³ Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos: I - as pessoas referidas no artigo anterior; II - os mandatários, prepostos e empregados; III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado. BRASIL. Lei n.º 5.172/66, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm>. Acesso em 23 de abril de 2020.

6.830/80. Contudo, além do processo judicial, a Lei n.º 10.522/02, em seu art. 20-B, §3º, pês, à disposição da Fazenda Pública, outras ferramentas alternativas de cobrança⁵⁴.

A inscrição em Dívida Ativa, assim, acarreta a inclusão de seus devedores no Cadastro Informativo de Créditos Não Quitados do Setor Público Federal (CADIN), administrado por meio do Sistema de Informações do Banco Central do Brasil (SISBACEN)⁵⁵. A manutenção da inscrição no CADIN representa um verdadeiro obstáculo ao devedor na realização de operações de crédito que envolvam a utilização de recursos públicos, na obtenção de incentivos fiscais e financeiros e na celebração de convênios, acordos, ajustes ou contratos que envolvam desembolso, a qualquer título, de dinheiro público, e respectivos aditamentos.

As informações acerca da existência de débitos com a Administração Pública podem, ainda, ser enviadas a outros órgãos que também operam bancos de dados relativos a consumidores e a serviços de proteção ao crédito. Em âmbito federal, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) e a SERASA Experian firmaram um Acordo de Cooperação Técnica com o objetivo de compartilhar informações presentes em seus respectivos bancos de dados⁵⁶. A partir daquele convênio, a Serasa fornecerá à PGFN os endereços e telefones daqueles que devem à União, informações que poderão auxiliar na pesquisa e localização desses devedores. Em contrapartida, a Procuradoria fornecerá à Serasa seu banco de dados referentes às inscrições em DAU para utilização no desempenho das atividades de proteção à realização de negócios

⁵⁴ Art. 20-B. Inscrito o crédito em dívida ativa da União, o devedor será notificado para, em até cinco dias, efetuar o pagamento do valor atualizado monetariamente, acrescido de juros, multa e demais encargos nela indicados. [...] § 3º Não pago o débito no prazo fixado no **caput** deste artigo, a Fazenda Pública poderá: I - comunicar a inscrição em dívida ativa aos órgãos que operam bancos de dados e cadastros relativos a consumidores e aos serviços de proteção ao crédito e congêneres; e II - averbar, inclusive por meio eletrônico, a certidão de dívida ativa nos órgãos de registro de bens e direitos sujeitos a arresto ou penhora, tornando-os indisponíveis. BRASIL. Lei nº 10.522/02, de 19 de julho de 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110522.htm>. Acesso em 23 de abril de 2020.

⁵⁵ Art. 1º Os valores a serem observados para a inscrição dos débitos de pessoas físicas e jurídicas no CADIN serão os seguintes: I - dívidas iguais ou inferiores a R\$ 999,99 - vedada inscrição; II - dívidas iguais ou superiores a R\$ 1.000,00, até o limite de R\$ 9.999,99 - inscrição a critério do órgão credor; III - dívidas iguais ou superiores a R\$ 10.000,00 - inscrição obrigatória. BRASIL. Portaria nº 685, de 14 de setembro de 2006. Disponível em: <<https://pesquisa.in.gov.br/imprensa/jsp/visualiza/index.jsp?jornal=1&pagina=37&data=15/09/2006>>. Acesso em 22 de junho de 2020.

⁵⁶ ACORDO entre a PGFN e a SERASA permitirá o compartilhamento de informações. 2017. Disponível em: <<https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/noticias/2017/acordo-entre-a-pgfn-e-a-serasa-permitira-o-compartilhamento-de-informacoes>>. Acesso em 22 jun. 2020.

envolvendo a concessão de créditos. Ou seja, aqueles que possuem inscrições em DAA poderão ter dificuldades para obtenção de crédito, seja no setor público, seja no setor privado.

A certidão de Dívida Ativa, ainda, como mais uma forma alternativa de cobrança à disposição da Fazenda Pública, pode ser levada a protesto, nos termos do disposto no parágrafo único do art. 1º da Lei n.º 9.492/97⁵⁷. Em âmbito federal, o protesto da CDA é regulamentado pela Portaria Interministerial n.º 574-A, de 20 de dezembro de 2010 (de lavra do então Ministério da Fazenda e da Advocacia Geral da União), assim como pela Portaria PGFN n.º 33, de 08 de fevereiro de 2018⁵⁸.

Nesse ponto, é válido destacar que o protesto da certidão de dívida ativa, como ferramenta de cobrança do crédito público, foi alvo de intenso debate, existindo vozes, na doutrina e na jurisprudência, que criticavam a medida sob os argumentos de que a Fazenda Pública já dispunha de instrumento próprio para a cobrança de título executivo, no caso, a execução fiscal, além de configurar verdadeira sanção política. Entretanto, o fato de haver lei própria disciplinando a cobrança judicial da dívida ativa não acarreta, por si só, uma vedação, à Fazenda Pública, de utilizar instrumentos de cobrança extrajudicial. Ademais, por não representar um impedimento ao exercício das atividades econômicas pelo contribuinte, o protesto não pode ser considerado uma sanção política.

Além disso, o fato de haver previsão de um rito especial de execução fiscal não impõe que seja ele o meio único de cobrança de créditos fiscais, especialmente na via extrajudicial. Se há possibilidade de tornar mais eficaz a cobrança por um meio legítimo e reconhecido pelo Direito, como é o caso do protesto, não vemos razão para impedi-lo. [...] Com efeito, nada há no protesto que impeça a atividade do contribuinte. O fato de ter sido protestado não o impede de continuar com a sua atividade econômica, bem como a maior publicidade que daí advém é levada a efeito no interesse público, pela eficácia na arrecadação e publicidade nos dados da dívida

⁵⁷ Art. 1º Protesto é o ato formal e solene pelo qual se prova a inadimplência e o descumprimento de obrigação originada em títulos e outros documentos de dívida. Parágrafo único. Incluem-se entre os títulos sujeitos a protesto as certidões de dívida ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e das respectivas autarquias e fundações públicas. BRASIL. Lei n.º 9.492/97, de 10 de setembro de 1997. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19492.htm>. Acesso em 23 de abril de 2020.

⁵⁸ Art. 7º. Esgotado o prazo e não adotada nenhuma das providências descritas no art. 6º, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional poderá: I - encaminhar a Certidão de Dívida Ativa para protesto extrajudicial por falta de pagamento, nos termos do art. 1º, parágrafo único, da Lei n.º 9.492, de 10 de setembro de 1997; [...]. BRASIL. Portaria PGFN n.º 33, de 08 de fevereiro de 2018. Disponível em: <<http://sijut2.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=90028&visao=anotado>>. Acesso em 22 de julho de 2020.

ativa. Não gera, porém, impedimento de o devedor atuar economicamente, muito menos de utilizar a via judicial para atacar o protesto no caso de entender indevida a dívida em cobrança⁵⁹.

O Supremo Tribunal Federal, inclusive, reconheceu a constitucionalidade da medida, ao julgar improcedente a Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) n.º 5.135/DF, a qual contestava o acréscimo, do já citado parágrafo único, ao art. 1º da Lei n.º 9.492/97, pela Lei 12.767, de 27 de dezembro de 2012⁶⁰.

Ademais, outros órgãos governamentais e instituições financeiras públicas também serão comunicados acerca da existência de inscrição em DAU em nome dos devedores a fim de inviabilizar a contratação de empréstimos, concessões, serviços, benefícios entre outros incentivos com recursos públicos⁶¹.

⁵⁹ MELO FILHO, João Aurino de (org.). *Execução Fiscal Aplicada: Análise Pragmática do Processo de Execução Fiscal*. 8. ed. Salvador: JusPodium, 2020. p. 108 - 109.

⁶⁰ “O protesto das certidões de dívida ativa constitui mecanismo constitucional e legítimo por não restringir de forma desproporcional quaisquer direitos fundamentais garantidos aos contribuintes e, assim, não constitui sanção política”. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 5.135/DF. Relator Ministro Luís Roberto Barroso. Decisão por maioria. Brasília, 09 nov. 2016. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioTese.asp?tipo=TCC&tese=5486>>. Acesso em 03 de junho de 2020.

⁶¹ Art. 7º. Esgotado o prazo e não adotada nenhuma das providências descritas no art. 6º, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional poderá: [...] V - encaminhar representação à Secretaria da Receita Federal do Brasil para aplicação de multa à empresa e a seus diretores e demais membros da administração superior, na hipótese de irregular distribuição de bônus e lucros a acionistas, sócios, quotistas, diretores e demais membros de órgãos dirigentes, fiscais ou consultivos, pela inobservância do disposto no art. 32 da Lei nº 4.357, de 16 de julho de 1964, nos termos do art. 52 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991; VI - encaminhar representação às respectivas Agências Reguladoras para que seja revogada a autorização para o exercício da atividade, no caso de sujeito passivo detentor de Concessões e Permissões da Prestação de Serviços Públicos, tendo em vista a ausência de regularidade fiscal para com a União, em conformidade com o disposto no inciso IV do art. 27, no inciso IV do art. 29 e no inciso XIII do art. 55 da Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993, c/c o art. 14, o inciso VII do § 1º do art. 38 e o parágrafo único do art. 40 da Lei nº 8.987, de 13 de fevereiro de 1995; VII - encaminhar representação aos bancos públicos para fins de não liberação de créditos oriundos de recursos públicos, repasses e financiamentos, tendo em vista o disposto no art. 6º da Lei nº 10.522, de 2002; VIII - encaminhar representação ao órgão competente da administração pública federal direta ou indireta, para fins de rescisão de contrato celebrado com o Poder Público, tendo em vista a ausência de regularidade fiscal para com a União, em conformidade com o disposto no inciso IV do art. 27, no inciso IV do art. 29 e no inciso XIII do art. 55 da Lei nº 8.666, de 1993; IX - encaminhar representação à Secretaria da Receita Federal do Brasil para exclusão de benefícios e/ou incentivos fiscais, relativos a tributos por ela administrados, inclusive os vinculados ao Comércio Exterior, tendo em vista a ausência de regularidade fiscal para com a União, com base no disposto no art. 60 da Lei nº 9.069, de 29 de junho de 1995; X - encaminhar representação à Secretaria da Receita Federal do Brasil para cancelamento da habilitação ao Despacho Aduaneiro Expresso (Linha Azul) e da certificação ao Programa Brasileiro de Operador Econômico Autorizado, tendo em vista a ausência de regularidade fiscal para com a União, conforme previsto no inciso I do

E as consequências não se restringem ao aspecto material de quem seja flagrado tentando ludibriar o Fisco. Todo aquele que, pela via da fraude, deixe de cumprir as suas obrigações com o objetivo de evitar a incidência da norma tributária e, por conseguinte, deixe de recolher os seus tributos, pode, em tese, incorrer em uma série de tipos penais: arts. 1º e 2º da Lei n.º 8.137, de 27 de dezembro de 1990, os quais preveem os crimes contra a ordem tributária⁶²; arts. 168-A e 337-A do Código Penal (CP), os chamados crimes contra a Previdência Social⁶³; e os arts. 334 e 334-A do CP, os quais tipificam os crimes de descaminho e contrabando⁶⁴.

art. 3º da IN RFB nº 476, de 13 de dezembro de 2004, e no inciso IV do art. 8º da IN RFB nº 1521, de 4 de dezembro de 2014; XI - encaminhar representação à Administração Pública Estadual ou Municipal para fins de rescisão de contrato ou exclusão de benefício e/ou incentivos fiscais ou creditícios, na hipótese da existência de débitos relativos a tributos destinados à seguridade social, nos termos do § 3º do art. 195 da Constituição Federal, bem como na alínea “a” do inciso I do art. 47 da Lei nº 8.212, de 1991; [...] XV - promover a revogação da moratória, nos termos do inciso I do art. 8º da Lei nº 12.688, de 18 de julho de 2012, no caso de entidades mantenedoras de instituições de ensino superior integrantes do sistema de ensino federal que aderiram ao Programa de Estímulo à Reestruturação e ao Fortalecimento das Instituições de Ensino Superior (Proies); XVI - promover a revogação da moratória e da remissão de débitos, nos termos do art. 37 da Lei nº 12.873, de 24 de outubro de 2013, no caso de entidades que aderiram ao Programa de fortalecimento das entidades privadas filantrópicas e das entidades sem fins lucrativos que atuam na área da saúde e que participam de forma complementar do Sistema Único de Saúde (Prosus); XVII - promover a exclusão do parcelamento e do Programa de Modernização da Gestão e de Responsabilidade Fiscal do Futebol Brasileiro (Profut), nos termos do art. 4º da Lei nº 13.155, de 4 de agosto de 2015, ficando a entidade proibida de usufruir de incentivo ou benefício fiscal previsto na legislação federal ou de receber repasses de recursos públicos federais da administração direta ou indireta pelo prazo de 2 (dois) anos, contado da data da rescisão, no caso das entidades desportivas profissionais de futebol que aderiram ao Programa. BRASIL. Portaria PGFN n.º 33, de 08 de fevereiro de 2018. Disponível em: <<http://sijut2.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=90028&visao=anotado>>. Acesso em 22 de julho de 2020.

⁶² Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: [...] Art. 2º Constitui crime da mesma natureza: [...]. BRASIL. Lei nº 8.137/90, de 27 de dezembro de 1990. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8137.htm>. Acesso em 23 de abril de 2020.

⁶³ Art. 168-A. Deixar de repassar à previdência social as contribuições recolhidas dos contribuintes, no prazo e forma legal ou convencional: [...] Art. 337-A. Suprimir ou reduzir contribuição social previdenciária e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: [...]. BRASIL. Decreto-Lei nº 2.848/40, de 7 de dezembro de 1940. Código Penal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del2848compilado.htm>. Acesso em 23 de abril de 2020.

⁶⁴ Art. 334. Iludir, no todo ou em parte, o pagamento de direito ou imposto devido pela entrada, pela saída ou pelo consumo de mercadoria. [...] Art. 334-A. Importar ou exportar mercadoria proibida: [...]. BRASIL. Decreto-Lei nº 2.848/40, de 7 de dezembro de 1940. Código Penal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del2848compilado.htm>. Acesso em 23 de abril de 2020.

Além dos delitos acima listados, outras infrações penais podem repercutir na ordem tributária, como a “lavagem” de capitais (Lei n.º 9.613/98) e a falsidade ideológica e de documentos (capítulos III e IV do CP).

Logo, as multas previstas à evasão são elevadas, podendo chegar a mais do que o dobro do valor evadido. Por configurar uma espécie de ato ilícito, a evasão fiscal pode, ainda, ensejar a responsabilização solidária pelo pagamento do crédito constituído, com a extensão, de todas as consequências daí advindas, aos envolvidos (inscrição de seus nomes em dívida ativa e demais cadastros de proteção ao crédito, como CADIN e SERASA, e o protesto junto ao Tabelionato). E, ainda, há o risco de penas privativas de liberdade.

Finalmente, o combate à evasão fiscal é um compromisso assumido, internacionalmente, pelo Brasil. Desde 1999, o país integra uma organização intergovernamental cujo propósito específico é desenvolver e promover políticas nacionais e internacionais de combate à lavagem de dinheiro e ao financiamento do terrorismo. Trata-se do GAFI – Grupo de Ação Financeira Internacional, atualmente, o foro de maior relevância quanto a discussões a respeito daqueles delitos.

O trabalho realizado pelo GAFI resultou na elaboração de 40 recomendações, as quais representam um verdadeiro guia voltado a orientar e estimular os países membros a seguir um padrão de ordem legislativa, regulatória e fiscalizatória no enfrentamento à lavagem de dinheiro e ao financiamento do terrorismo. Dentre aquelas recomendações, podemos enfatizar, por sua maior relação com o objeto do presente trabalho, as seguintes: atribuição de poderes e responsabilidades para as autoridades competentes (por exemplo, autoridades investigativas, policiais e de supervisão); e o aumento da transparência e da disponibilidade das informações referentes aos beneficiários e reais titulares de pessoas jurídicas e transações⁶⁵.

No Glossário Geral das recomendações, são enumerados diversos delitos como antecedentes à lavagem de dinheiro (“*designated categories of offences*”), dentre os quais os

⁶⁵ FATF. *International Standards on Combating Money Laundering and the Financing of Terrorism & Proliferation*. Disponível em: <www.fatf-gafi.org/recommendations.html>. Paris: FATF. Acesso em 18 de março de 2020. p. 6.

crimes fiscais (“*tax crimes - related to direct taxes and indirect taxes*”)⁶⁶. No Brasil, a Lei n.º 9.613, de 03 de março de 1998, dispõe sobre os crimes de "lavagem" ou ocultação de bens, direitos e valores⁶⁷. Após a alteração perpetrada por outra lei (Lei n.º 12.683/12), a nova redação de seu art. 1º passou a tipificar, como crime de lavagem de capitais, a ocultação ou dissimulação da natureza, origem, localização, disposição, movimentação ou propriedade de dinheiro oriundo de toda e qualquer infração penal. Não há mais, como em sua redação original, a disposição de um rol de crimes específicos os quais, apenas eles, poderiam ser considerados antecedentes da lavagem de capitais. Assim, a citada alteração promovida na lei de lavagem de dinheiro brasileira colocou o Brasil como um dos países a, supostamente, acatar, nesse aspecto, as recomendações do GAFI.

Nesse ponto, é imperioso enfrentar o debate que existe, no direito brasileiro, acerca da possibilidade ou não de os crimes tributários serem considerados como antecedentes à lavagem de capitais.

Apesar da alteração legislativa acima mencionada, e que, ao menos em tese, parece amoldar a nossa ordem regulatória às orientações do GAFI, existem vozes que defendem que os delitos fiscais não podem ser enquadrados como antecedentes do crime de lavagem de dinheiro. Por conseguinte, os valores sonegados não poderiam ser objeto de branqueamento criminoso. O argumento sustentado é o de que os bens ocultados do Fisco, via de regra, não são obtidos ilicitamente. Logo, não haveria o que ser “lavado”⁶⁸.

⁶⁶ Ibid. p. 113.

⁶⁷ BRASIL. Lei n.º 9.613/98, de 3 de março de 1998. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19613.htm>. Acesso em 18 de março de 2020.

⁶⁸ “O que é técnica e político-criminalmente decisivo para a tipicidade do branqueamento é, pois, que a origem dos bens, isto é, a causa de sua obtenção seja um delito base – o narcotráfico, a propina, o sequestro, a extorsão, a malversação, o terrorismo ou o crime organizado em geral, etc – distinto da fraude fiscal, porque a fraude fiscal em si mesma não gera os bens, não é a origem dos bens, mas, simplesmente, oculta à fazenda pública os bens obtidos licitamente. Em sentido estrito, pois, o dinheiro negro ou “B” não procedente de delitos prévios à fraude fiscal não é um bem que tenha a sua origem em um delito, senão um bem de procedência ou origem lícita, ainda que ocultado ao fisco. Sem embargo, os delitos de branqueamento exigem que os bens tenham a sua origem em um delito. Em consequência, não se referem à origem fiscalmente ilícita dos bens. A introdução no sistema econômico do dinheiro negro ou “B” não procedente de um delito prévio que haja sido, precisamente, a origem dos bens e, portanto, distinto, por definição, da fraude fiscal cometida com bens de procedência lícita, não é, tecnicamente, pois, uma conduta típica de lavagem de capitais”. BENÍTEZ, José Manuel Gomes. Reflexiones Técnicas y de Política Criminal Sobre el Delito de Blanqueo de Bienes y su Diferencia com la Defraudación Fiscal. *Cuadernos de Política Criminal*. n. 91. Madrid. 2007. p. 17.

Segundo os defensores desse entendimento, apenas os bens e valores obtidos de maneira ilícita podem ser alcançados pelo tipo penal do crime de lavagem, e o patrimônio auferido pelo contribuinte, ainda que não devidamente declarado ao Fisco, normalmente, tem origem em atividades lícitas. A par da natureza lícita, como o rendimento já tenha ingressado em seu patrimônio, o tributo economizado, por força da omissão do fato gerador ou de sua declaração a menor, não representará um enriquecimento por parte do contribuinte.

O mesmo raciocínio, a princípio, teria sido, outrora, adotado pelo legislador brasileiro, consoante evidenciado na exposição de motivos da Lei n.º 9.613/98.

[...] observe-se que a lavagem de dinheiro tem como característica a introdução, na economia, de bens, direitos ou valores oriundos de atividade ilícita e que representaram, no momento de seu resultado, um aumento do patrimônio do agente. Por isso que o projeto não inclui, nos crimes antecedentes, aqueles delitos que não representam agregação, ao patrimônio do agente, de novos bens, direitos ou valores, como é o caso da sonegação fiscal. Nesta, o núcleo do tipo constitui-se na conduta de deixar de satisfazer obrigação fiscal. Não há, em decorrência de sua prática, aumento de patrimônio com a agregação de valores novos. Há, isto sim, manutenção de patrimônio existente em decorrência do não pagamento de obrigação fiscal. Seria desarrazoado se o projeto viesse a incluir no novo tipo penal - lavagem de dinheiro - a compra, por quem não cumpriu obrigação fiscal, de títulos no mercado financeiro. É evidente que essa transação se constitui na utilização de recursos próprios que não têm origem em um ilícito.⁶⁹

Com a *máxima vênia* às opiniões contrárias, concordamos com o entendimento segundo o qual os crimes tributários podem, sim, anteceder à lavagem de dinheiro, na esteira do quanto preconizado nas recomendações do GAFI. Antes de mais nada, é preciso ter em mente que o crime contra a ordem tributária pode ser praticado através de variadas condutas.

Adotando, como exemplo, o imposto sobre a renda (IRPF), temos que a conduta do contribuinte de informar deduções sabidamente inverídicas em sua declaração de ajuste anual (DIRPF) permite que ele receba, indevidamente, valores, por parte do Estado, na forma de restituições. Consideremos que ele, em sua DIRPF, tenha informado, de forma ardil, ao Fisco,

⁶⁹ Exposição de Motivos n.º 692 / MJ Brasília, 18 de dezembro de 1996. “Excelentíssimo Senhor Presidente da República. Submetemos à apreciação de Vossa Excelência o anexo projeto de lei que criminaliza a lavagem de dinheiro e a ocultação de bens, direitos ou valores que sejam oriundos de determinados crimes de especial gravidade. Trata-se de mais uma contribuição legislativa que se oferece ao País, visando ao combate sistemático de algumas modalidades mais freqüentes [sic] da criminalidade organizada em nível transnacional”. Disponível em: <http://www.fazenda.gov.br/orgaos/coaf/legislacao-e-normas/legislacao/exposicao-de-motivos-lei-9613.pdf>. Acesso em 20 de junho de 2020.

na aba reservada a pagamentos realizados no ano-calendário anterior, uma vultosa quantia desembolsada a título de gastos médicos, os quais, pela legislação tributária, podem ser abatidos da base de cálculo do IRPF⁷⁰. A depender do montante de receitas auferidas (e declaradas) naquele mesmo ano-calendário, é possível que o IRPF já recolhido tenha sido superior ao legalmente devido, de maneira que o contribuinte fará jus, assim, ao recebimento de uma determinada quantia do Estado a título de restituição. Ora, o dinheiro que aquele contribuinte receber oriundo das falsas deduções representará um acréscimo ilícito de seu patrimônio, e, na esteira do mesmo raciocínio desenvolvido pelas vozes dissonantes, apto a ser branqueado. Ou seja, aquela renda ilicitamente auferida como resultado de um crime contra a ordem tributária (art. 1º, I, da Lei n.º 8.137/90) poderá, muito bem, ser objeto do delito de lavagem de capitais.

Outras situações enquadráveis no tipo dos crimes contra a ordem tributária também podem ser consideradas antecedentes à lavagem, ainda que a renda auferida (e omitida) tenha origem em uma atividade lícita. Quando um contribuinte deixa de informar ao Fisco o recebimento de uma renda resultante de um negócio jurídico praticado legalmente, embora o acréscimo de riqueza tenha sido lícito, a permanência daquele valor em seu patrimônio será ilícita. O tributo que se deixa, arditosamente, de recolher ao erário representa uma vantagem indevida ao sonegador, em prejuízo grave ao Fisco, figura muito semelhante àquela descrita no tipo penal referente ao crime de estelionato (CP, art. 171)⁷¹.

⁷⁰ Art. 73. BRASIL. Decreto n.º 9.580, de 22 de novembro de 2018. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2018/Decreto/D9580.htm>. Acesso em 22 de julho de 2020.

⁷¹ “No crime tributário, por excelência, a fraude fiscal, a administração tributária é privada da receita fiscal, no montante equivalente ao do tributo não pago ou reduzido, sendo esse montante a vantagem pecuniária obtida pelo agente. [...] De outra parte, é inegável que tal vantagem, que já integrava o patrimônio do agente, somente nele remanesce em decorrência de um delito fiscal; então, se esse delito produziu uma vantagem pecuniária ilícita, esta pode e deve ser considerada como objeto material da lavagem de dinheiro”. BONFIM, Wellington Luís de Sousa. Os Delitos Fiscais Como Crimes Antecedentes da Lavagem de Dinheiro. *Boletim Científico ESMPU*. n. 16. 2007. Brasília. p. 25-26.

Por conseguinte, aquela quantia poderá, sim, ser “lavada”, confirmando o delito fiscal, que tenha possibilitado a manutenção do tributo não pago no patrimônio do evasor, como antecedente ao crime previsto no art. 1º da Lei n.º 9.613/98⁷².

Outros exemplos há de condutas descritas no art. 1º da Lei n.º 8.137/90 que permitem a lavagem de valores auferidos pelo exercício de atividades lícitas. O preço resultante da venda de uma mercadoria cuja comercialização seja permitida por lei, indubitavelmente, tem natureza lícita. Contudo, quando o vendedor deixa de emitir a fatura respectiva e, ainda, omite o recebimento daquele valor ao Fisco, comete um crime fiscal visando à permanência do tributo devido em seu patrimônio. Assim como a venda de um imóvel por um valor superior àquele descrito na escritura de compra e venda: o valor obtido com a alienação é lícito; a declaração do preço a menor ao Fisco, com o intuito de pagar uma quantia menor de IRPF, por outro lado, é ilícita.

Nos delitos tributários, o que se tipifica, por óbvio, não é o exercício da atividade geradora da renda, mas a fraude praticada tendo por objetivo o não pagamento do tributo respectivo ou o pagamento inferior ao efetivamente devido. O que se pode discutir, todavia, é a parcela do rendimento auferido que será considerada ilícita (e “lavável”), isto é, se todo o dinheiro cujo ganho vier a ser omitido do Fisco ou, ao contrário, apenas a parcela correspondente ao tributo não pago resultante da incidência da alíquota sobre a base de cálculo escolhida pela lei. Mas é manifesta a possibilidade daquela fraude fiscal cometida anteceder o crime de lavagem⁷³.

⁷² “Todavia, se o imposto não pago ou cota tributária defraudada já integrava o patrimônio do agente, é certo, por outro lado, que, quando do não pagamento no prazo devido, em decorrência de quaisquer das condutas que caracterizam a fraude fiscal, esse patrimônio passou a ser integrado por uma quantia que ali remanesce de modo ilícito. Assim, a questão a ser respondida é: a quantia economizada pelo agente em decorrência do não pagamento do imposto, a cota defraudada, pode ser objeto material da lavagem de dinheiro?” Ibid. p. 16.

⁷³ “Quer dizer, o bem que procede do delito fiscal é a quantia econômica correspondente à cota tributária. Como sabemos, a cota tributária é a quantidade de dinheiro que constitui, normalmente, uma proporção que se aplica sobre a base imponible. E o dinheiro, evidentemente, constitui um bem no sentido do delito de lavagem de dinheiro. Trata-se, contudo, de uma quantidade de dinheiro que não ingressa no patrimônio do autor do delito fiscal, mas que já se encontra nele porque constitui uma parte do mesmo. Esse argumento, sem embargo, não impede considerar que a cota tributária procede do delito fiscal”. CORDEIRO, Isidoro Blanco. *El Delito de Blanqueo de Capitales*. 3. ed. Navarra. Aranzandi. 2012. p. 410.

Portanto, a evasão fiscal, seja por meio do recebimento de restituições oriundas de deduções falsas da base de cálculo de um determinado tributo, seja através da manutenção de valores em decorrência da omissão de seu ganho ao Fisco, é delito que pode, sim, gerar recursos passíveis de branqueamento. E, como visto acima, esse entendimento parece ter sido o adotado pelo ordenamento jurídico brasileiro a partir da alteração promovida pela Lei n.º 12.683/2012 na definição do crime de lavagem de capitais prevista no art. 1º da Lei n.º 9.613/98.

O GAFI, assim, no bojo de seus trabalhos de desenvolvimento de estratégias contra a lavagem de dinheiro e o financiamento ao terrorismo, recomenda que os países membros adotem medidas de prevenção e controle daquelas infrações descritas como antecedentes ao branqueamento ilícito, dentre as quais os crimes tributários. E o Brasil, como um de seus integrantes, deve satisfazer o compromisso que assumiu de envidar esforços para combater a evasão em todos os seus aspectos, sejam criminais ou tributários. Inclusive, por meio da adoção de instrumentos que permitam uma maior eficiência da Administração Tributária na fiscalização em face de organizações ilícitas, a exemplo da cooperação premial tributária em estudo.

No plano interno, o combate à evasão fiscal como forma de prevenção aos crimes de lavagem de dinheiro, também é tema de ação conduzida por outro grupo constituído por órgãos voltados à investigação e fiscalização de condutas relacionadas com aquela espécie de delito. Trata-se da ENCCLA - Estratégia Nacional de Combate à Corrupção e à Lavagem de Dinheiro -, a qual se intitula a principal rede de articulação para o arranjo e discussões, em conjunto com uma diversidade de órgãos dos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, das esferas federal e estadual e, em alguns casos, municipal, bem como do Ministério Público de diferentes esferas, e para a formulação de políticas públicas voltadas ao combate àqueles crimes⁷⁴.

O modo de atuação da ENCCLA é muito parecido com o promovido pelo GAFI e se dá a partir de metas previamente traçadas em meio às quais são criados grupos de trabalho de composição direcionada às finalidades perseguidas e que desenvolvem estudos e diagnósticos legais-normativos.

⁷⁴ Cf. em: < <http://enccla.camara.leg.br/>>.

Dentre as ações em andamento, podemos apontar, por sua estreita relação com o objeto deste trabalho, a de n.º 14/2019, cuja finalidade é “elaborar diagnóstico sobre a lavagem de dinheiro decorrente de crimes tributários”⁷⁵. A criação, junto à ENCCLA, de uma ação especificamente destinada a pesquisar acerca do número de casos de lavagem de capitais oriundos de delitos tributários é mais um indicativo de que o Brasil tem, sim, a intenção de enfrentar a evasão fiscal como forma de prevenir os crimes de lavagem de capitais, o que bem demonstra, ao menos em tese, que o país tem interesse em pôr em prática o compromisso internacional assumido quando do ingresso no GAFI.

Mais uma vez, os esforços brasileiros no enfrentamento à evasão fiscal, como meio de prevenção à lavagem de dinheiro, devem abarcar os instrumentos que viabilizem uma maior eficiência na investigação em face dos planejamentos tributários adotados pelas organizações ilícitas. E, vale ressaltar, a cooperação premial tributária, além de permitir o acesso, pela Administração, a informações que, normalmente, são de conhecimento, apenas, daqueles envolvidos no ilícito investigado, também proporcionará uma maior agilidade na obtenção daqueles dados, frustrando, por conseguinte, as estratégias de blindagem ou ocultação patrimonial por parte dos devedores.

1.3 A QUESTÃO DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA TRIBUTÁRIA. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA E RESPONSABILIDADE EXCLUSIVAMENTE PATRIMONIAL

O sujeito passivo de uma obrigação tributária pode ser um contribuinte (sujeição passiva direta) ou um responsável (sujeição passiva indireta). O Código Tributário Nacional, em seu art. 121, define cada uma daquelas figuras a partir de sua relação com o fato gerador do tributo a recolher: se pessoal e direta aquela relação, o sujeito passivo será o contribuinte; do contrário, a sujeição passiva recairá sobre o responsável⁷⁶. Em respeito ao princípio da legalidade, as

⁷⁵ Disponível em: <<http://enccla.camara.leg.br/acoes/acoes-de-2019>>. Acesso em 22 de julho de 2020.

⁷⁶ Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária. Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se: I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador; II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei. BRASIL. Lei n.º 5.172/66, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm>. Acesso em 23 de abril de 2020.

definições do contribuinte e do responsável pelo cumprimento de determinada obrigação tributária devem ser veiculadas por uma lei, não havendo espaço para o enquadramento de uma pessoa, em qualquer um daqueles conceitos, se não houver respaldo na vontade prévia do legislador.

Existem duas formas de se estabelecer a sujeição passiva indireta, a depender do momento em que o responsável passe a ocupar o polo passivo da obrigação. Na sujeição passiva indireta por substituição, a obrigação recai, desde o fato gerador, sobre pessoa distinta daquela que o tenha realizado. Na sujeição passiva indireta por transferência, a seu turno, a obrigação, inicialmente, recai, apenas, sobre o contribuinte; contudo, em decorrência de uma causa posterior, a obrigação é transferida a uma pessoa que não tenha praticado o fato gerador⁷⁷.

Ainda no tocante à responsabilidade, existem situações em que a sua identificação ocorre de maneira mais fácil. São casos em que a sua adequação ao quanto descrito na legislação se dá de forma imediata, como, por exemplo, na responsabilidade da massa falida, a qual exsurge após a decretação da quebra da empresa devedora⁷⁸.

Outras situações, porém, não são verificadas tão facilmente, em especial quando o próprio devedor atua para encobrir a sua ocorrência. Os casos de fraude fiscal, assim, exigem uma apreciação mais detida pela autoridade tributária em relação aos fatos a fim de identificar os envolvidos no ilícito e, conseqüentemente, atribuir, a cada um deles, a responsabilidade pelo pagamento do tributo devido. Os casos em que “laranjas” são incluídos no quadro societário de uma empresa e nomeados seus representantes legais pode ser apontado como exemplo da dificuldade na apuração dos fatos. Identificar que, na prática, os poderes de gerência são

⁷⁷ “O sujeito passivo indireto pode ser o responsável por substituição e o responsável por transferência. O substituto legal tributário ocupa o polo passivo desde o fato gerador da obrigação e é definido como a pessoa originariamente não vinculada ao fato gerador, obrigada a pagar o tributo. O responsável por transferência é terceira pessoa para a qual a lei transfere a obrigação tributária depois da ocorrência do fato gerador, excluindo a responsabilidade do contribuinte originário ou atribuindo-a a este em caráter supletivo.” BOTESSINI, Maury Ângelo; FERNANDES, Odmir; CHIMENTI, Ricardo Cunha; ABRÃO, Carlos Henrique; ÁLVARES, Manoel. *Lei de Execução Fiscal Comentada e Anotada*. São Paulo. Revista dos Tribunais, 2008. p. 92.

⁷⁸ “[...] o fiador, o espólio e a massa são responsáveis *ex vi legis* pelas dívidas daquele cujo nome figura como devedor na inscrição da Dívida Ativa. Por se tratar de uma responsabilidade objetiva, não haverá necessidade de acerto algum para permitir a abertura da execução fiscal. Perante o Fisco, ocupam a mesma posição jurídica do devedor primitivo.” THEODORO JUNIOR, Humberto. *Lei de Execução Fiscal*. São Paulo: Saraiva: 1995. p. 26.

exercidos por terceiro, o qual, muitas vezes, nem figura como sócio não é tarefa simples. Demanda a realização de diligências investigatórias voltadas à obtenção de indícios mínimos que demonstrem que a administração de fato da empresa, circunstância ilícita geradora de responsabilidade tributária, fica a cargo de outro sujeito.

Nesse passo, é importante enfrentar a divergência existente na doutrina e na jurisprudência do país no tocante às diferentes consequências que o sujeito passivo indireto pode vir a sofrer na cobrança do tributo constituído e não pago.

De um lado, há quem sustente que, considerando que os esquemas fraudulentos fiscais envolvem, em sua maioria, o abuso na utilização de empresas, sociedades e outros tipos de unidade autônoma, a atribuição de responsabilidade ao devedor terá, como motivação, a desconsideração da personalidade jurídica do sujeito passivo direto. Por conseguinte, os efeitos daí advindos não poderão ser os mesmos que aqueles relacionados, exclusivamente, com a natureza tributária da dívida. O fundamento jurídico da atribuição de responsabilidade a terceiros que não figurem na relação obrigacional tributária seria o art. 50 do Código Civil, o qual teria a sua incidência limitada aos “bens particulares de administradores ou de sócios da pessoa jurídica beneficiados direta ou indiretamente pelo abuso”⁷⁹. Logo, para os defensores dessa teoria, a eficácia material daquele dispositivo restringir-se-ia à responsabilidade meramente patrimonial daqueles que atuam sob o véu da pessoa jurídica, não havendo qualquer vínculo de natureza tributária.

O comando do art. 50 do Código Civil, porque estabelece, tão somente, a possibilidade de que terceiros, estranhos à relação jurídica obrigacional, tenham seus bens particulares atingidos para fins de satisfação do crédito tributário inadimplido, não seria capaz de acarretar-lhe efeitos que extrapolassem a sua esfera patrimonial. Apesar de devedor solidário, o terceiro não passaria, a partir da desconsideração da personalidade jurídica da entidade utilizada de forma abusiva, à parte da relação jurídica material. As consequências de sua participação no ilícito seriam, quando muito, a possibilidade de sofrer penhoras sobre seus bens pessoais. Por isso, os efeitos outros, estritamente advindos da natureza tributária do débito, como a inclusão

⁷⁹ Art. 50. BRASIL. Lei nº 10.406/02, de 10 de janeiro de 2002. Código Civil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406compilada.htm>. Acesso em 23 de abril de 2020.

em Dívida Ativa, emissão de certidão positiva de débitos e inclusão em cadastros de inadimplentes e tabelionatos de protesto, não poderiam atingi-lo⁸⁰.

Entretanto, concordamos com o entendimento diametralmente oposto. Como antes já adiantado, o CTN prevê regras próprias para atribuir responsabilidade tributária a pessoas distintas do contribuinte. Uma delas é a hipótese de responsabilização “resultante de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos”, nos termos do art. 135⁸¹. Dentre as práticas ilícitas capazes de atribuir, aos “diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado”, a responsabilidade “pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias” devidas, originariamente, pelas empresas, a mais aceita pelos tribunais brasileiros é a dissolução irregular da pessoa jurídica, consoante o teor do já referido Enunciado n.º 435 das Súmulas do Superior Tribunal de Justiça. A dissolução irregular se dá quando os sócios, simplesmente, “fecham as portas” do estabelecimento empresarial sem observar o procedimento legal para a extinção de uma pessoa jurídica⁸². Segundo o STJ, além do desrespeito às normas legais que disciplinam o procedimento formal e específico para o encerramento da empresa (arts. 1.033 a 1.035 do Código Civil), a dissolução irregular, ainda, evidencia uma verdadeira presunção de fraude contra credores, na medida em

⁸⁰ “Como o incidente de desconsideração da personalidade jurídica não é instrumento constitutivo de legitimidade do terceiro, mas sim de evocação de sua responsabilidade patrimonial, fecha-se nesse aspecto sua eficácia material. Aí está o porquê, seguramente, de o art. 137 do Código de Processo Civil de 2015 ter prescrito que, ‘acolhido o pedido de desconsideração, a alienação ou oneração de bens, havida em fraude de execução, será ineficaz em relação ao requerente’. [...] Necessário admitir, por isso, que o terceiro interveniente só pode ser naquela esfera atingido, não se afigurando lícita a oposição de efeitos administrativos decorrentes da existência da dívida tributária – como os relacionados à emissão de certidões.” CONRADO, Paulo Cesar. *Execução Fiscal*. São Paulo: Noeses, 2017. p. 69.

⁸¹ Art. 135. BRASIL. Lei n.º 5.172/66, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm>. Acesso em 23 de abril de 2020.

⁸² MELO FILHO, João Aurino de (org.). *Execução Fiscal Aplicada: Análise Pragmática do Processo de Execução Fiscal*. 8. ed. Salvador: JusPodium, 2020. p.532.

que existe a suspeita de que os sócios tenham rateado, entre si, o ativo remanescente da sociedade sem o pagamento prévio de suas dívidas⁸³⁻⁸⁴.

Nesse caso, a responsabilidade pelo pagamento do tributo devido recairá tanto sobre a pessoa jurídica irregularmente dissolvida (na prática, sobre o seu patrimônio indevidamente alienado em detrimento dos credores), quanto o sócio com poderes de gerência, sendo solidária a relação entre ambos⁸⁵.

A responsabilidade do sócio decorrente da dissolução irregular da sociedade, em se tratando de débitos tributários, encontra fundamento legal, como dito, no art. 135, III, do CTN. Todavia, quanto aos débitos públicos de natureza não tributária, a base legal são o art. 10 do Decreto-lei n.º 3.708/1919⁸⁶, aplicável às sociedades limitadas, ou o art. 158 da Lei n.º 6.404/76

⁸³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. 2ª Turma. Recurso especial n.º 1.246.520/BA. Relator: Ministro Mauro Campbell Marques. Decisão unânime. Brasília, 08 nov. 2011. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1057773&num_registro=201100678015&data=20110509&peticao_numero=-1&formato=PDF>. Acesso em 20 de junho de 2020.

⁸⁴ “O desrespeito ao devido processo legal de dissolução (ou seja, a dissolução irregular) pode, aliás, ser reconhecido por simples presunção: podendo-se presumir ter sido a sociedade irregularmente dissolvida pela alteração do seu endereço social sem a publicidade e as formalidades legais exigidas pela lei para este ato. Tais formalidades começam pelas exigências dos artigos 1º e 32 da Lei de Registros Públicos das Empresas Mercantis (Lei n.º 8.934, de 18 de novembro de 1994), que impõe sejam registradas as alterações de endereço, assim como a dissolução e extinção das pessoas jurídicas. Como se não bastasse, o artigo 127 do CTN impõe ao contribuinte, como obrigação acessória, o dever de informar ao fisco o seu domicílio tributário, enquanto o artigo 195 do Decreto-lei n.º 5.844, de 23 de setembro de 1943, determina que o contribuinte informe às repartições fiscais qualquer alteração de endereço – norma repetida pelo artigo 213 do Regulamento do Imposto de Renda. Por fim, a alteração do domicílio social sem os devidos registros também configura infração ao ato constitutivo da sociedade, documento no qual existe norma contratual impondo o endereço da sede social, que não pode ser modificado sem a devida e prévia alteração formal do ato constitutivo.” MELO FILHO, João Aurino de (org.). *Execução Fiscal Aplicada: Análise Pragmática do Processo de Execução Fiscal*. 8. ed. Salvador: JusPodium, 2020. p. 538-539.

⁸⁵ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. 2ª Turma. Recurso Especial n.º 1.455.490/PR. Relator: Ministro Herman Benjamin. Decisão unânime. Brasília, 26 de agosto de 2014. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=35727258&num_registro=201401212506&data=20140925&tipo=5&formato=PDF>. Acesso em 20 de junho de 2020.

⁸⁶ Art. 10. Os socios gerentes ou que derem o nome á firma não respondem pessoalmente pelas obrigações contrahidas em nome da sociedade, mas respondem para com esta e para com terceiros solidaria e illimitadamente pelo excesso de mandato e pelos actos praticados com violação do contracto ou da lei. BRASIL. Decreto-lei n.º 3.708/1919, de 10 de janeiro de 1919. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/antigos/d3708.htm>. Acesso em 23 de setembro de 2020.

(LSA)⁸⁷, em se tratando de sociedades anônimas. Portanto, não há que se falar na aplicação do art. 50 do Código Civil exatamente por força de sua natureza de norma geral, de incidência meramente supletiva ou subsidiária, ou seja, tão somente naquelas situações carentes de regramento legal específico⁸⁸.

Ademais, todo aquele arcabouço legal (arts. 135 do CTN, 10 do Decreto-lei 3.708/1919 e 158 da LSA) não exclui a responsabilidade da pessoa jurídica. Portanto, não há sentido em fazer menção a um dispositivo amparado na desconsideração da personalidade jurídica⁸⁹. No mesmo sentido, é o ensinamento de Heleno Torres, para quem o art. 135 citado é causa de responsabilidade pessoal de determinados agentes, e, não, de desconsideração da personalidade jurídica.

Quanto aos demais dispositivos do Código Tributário Nacional, queremos evidenciar que os arts. 124 e 135, em nenhuma circunstância, têm o condão de permitir formas

⁸⁷ Art. 158. O administrador não é pessoalmente responsável pelas obrigações que contrair em nome da sociedade e em virtude de ato regular de gestão; responde, porém, civilmente, pelos prejuízos que causar, quando proceder: I - dentro de suas atribuições ou poderes, com culpa ou dolo; II - com violação da lei ou do estatuto. § 1º O administrador não é responsável por atos ilícitos de outros administradores, salvo se com eles for conivente, se negligenciar em descobri-los ou se, deles tendo conhecimento, deixar de agir para impedir a sua prática. Exime-se de responsabilidade o administrador dissidente que faça consignar sua divergência em ata de reunião do órgão de administração ou, não sendo possível, dela dê ciência imediata e por escrito ao órgão da administração, no conselho fiscal, se em funcionamento, ou à assembléia-geral. § 2º Os administradores são solidariamente responsáveis pelos prejuízos causados em virtude do não cumprimento dos deveres impostos por lei para assegurar o funcionamento normal da companhia, ainda que, pelo estatuto, tais deveres não caibam a todos eles. § 3º Nas companhias abertas, a responsabilidade de que trata o § 2º ficará restrita, ressalvado o disposto no § 4º, aos administradores que, por disposição do estatuto, tenham atribuição específica de dar cumprimento àqueles deveres. § 4º O administrador que, tendo conhecimento do não cumprimento desses deveres por seu predecessor, ou pelo administrador competente nos termos do § 3º, deixar de comunicar o fato a assembléia-geral, tornar-se-á por ele solidariamente responsável. § 5º Responderá solidariamente com o administrador quem, com o fim de obter vantagem para si ou para outrem, concorrer para a prática de ato com violação da lei ou do estatuto. BRASIL. Lei n.º 6.404/76, de 15 de dezembro de 1976. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6404consol.htm>. Acesso em 23 de setembro de 2020.

⁸⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. 1ª Seção. Recurso Especial n.º 1.371.128/RS. Relator: Ministro Mauro Campbell Marques. Decisão unânime. Brasília, 10 de set. 2014. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1348053&num_registro=201300497558&data=20140917&peticao_numero=-1&formato=PDF>. Acesso em 20 de junho de 2020.

⁸⁹ “Nessa linha, o artigo 135 do CTN não regula hipóteses de desconsideração da personalidade jurídica, mas, sim, hipóteses de solidariedade passiva entre pessoa jurídica e sócio. E não é preciso levantar o véu da personalidade jurídica para se reconhecer a responsabilidade solidária do sócio, não sendo preciso, aliás, sequer afastar a responsabilidade da pessoa jurídica: tanto é assim que o STJ entende que, nos casos de responsabilização tributária motivada por dissolução irregular, a responsabilização do sócio não constitui causa de exclusão da responsabilidade da pessoa jurídica.” MELO FILHO, João Aurino de (org.). *Execução Fiscal Aplicada: Análise Pragmática do Processo de Execução Fiscal*. 8. ed. Salvador: JusPodium, 2020. p.542.

de desconsideração da personalidade jurídica, como pensam alguns. O art. 124, I do CTN, segundo o qual 'são solidariamente obrigadas: I – as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal', versa sobre os efeitos da solidariedade, quando mais de um contribuinte concorre na realização de um mesmo fato jurídico tributário, i.e., pessoa física com pessoa física, pessoa física com pessoa jurídica, pessoa jurídica com pessoa jurídica. Desse modo, a sociedade, quando se apresenta como sujeito passivo de obrigação tributária, é uma; e só internamente a essa sociedade será possível vislumbrar alguma espécie de relação solidária que dentre os sócios possa existir, a depender do tipo societário adotado, mas nunca em superação da personalidade jurídica que a qualifique como tal.⁹⁰

Apesar da divergência acerca do tema, via de regra, o sócio a ser responsabilizado solidariamente pelo pagamento do tributo devido é aquele com poderes de administração ao tempo da dissolução irregular da sociedade⁹¹. Afinal, a fonte de sua responsabilidade é a conduta ilícita dirigida ao encerramento das atividades da pessoa jurídica à revelia do procedimento prévio exigido pelo legislador⁹². Nada obstante, existem situações em que o sócio administrador deixa o quadro societário de forma artilosa, antes, ainda, da sociedade se dissolver. Em casos assim, a saída fraudulenta não isentará o sócio de sua responsabilidade perante a Fazenda Pública. Afinal, para além de sua postura abusiva, a retirada da sociedade, negócio jurídico privado, não pode ser oponível a Fazenda Pública, nos termos do art. 123 do CTN⁹³.

⁹⁰ TORRES, Heleno Taveira. Regime Tributário da Interposição de Pessoas da Desconsideração da Personalidade Jurídica: Os Limites dos Arts. 135, II e III, do CTN. In: QUEIROZ, Mary Elbe e TORRES, Heleno Taveira (coordenadores). *Desconsideração da Personalidade Jurídica em Matéria Tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 59.

⁹¹ Art. 2º [...] Parágrafo único. Na hipótese de dissolução irregular da pessoa jurídica, deverão ser considerados responsáveis solidários: I - os sócios-gerentes e os terceiros não sócios com poderes de gerência à época da dissolução irregular; II - os sócios-gerentes e os terceiros não sócios com poderes de gerência à época da dissolução irregular, bem como os à época do fato gerador, quando comprovado que a saída destes da pessoa jurídica é fraudulenta. BRASIL. Portaria PGFN n.º 180, de 25 de fevereiro de 2010. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=24372>>. Acesso em 23 de setembro de 2020.

⁹² BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. 1ª Turma. Agravo Regimental no Resp n.º 1.229.438/RS. Relator: Ministro Luiz Fux. Decisão unânime. Brasília, 23 mar. 2010. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=956110&num_registro=200901665432&data=20100420&peticao_numero=201000034753&formato=PDF>. Acesso em 23 de setembro de 2020.

⁹³ “Ninguém se escusa às prestações decorrentes de obrigação tributária indicando pacto celebrado para substituir-se por outrem. Nenhuma convenção entre particulares pode ser oposta ao Fisco para modificar a definição do sujeito passivo. Entende-se: não se libera quem deva ser sujeito passivo porque outrem assumiu o encargo de prestar por ele o que a lei lhe impôs. As cláusulas valem apenas entre as partes.” BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 727.

Outra prática fraudulenta e também ensejadora de responsabilização do sujeito passivo indireto se dá em atos de sucessão empresarial. O Código Tributário Nacional estabelece um tratamento específico às situações de fusão, transformação e incorporação, além dos casos em que uma empresa adquire, a qualquer título, fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional de outra, esta última titular de passivo tributário⁹⁴.

Muitas vezes, a sucessão ocorre de maneira clandestina, a partir de conluio indevido entre as partes envolvidas no negócio, as quais atuam para esconder a transação, tudo com o intuito de prejudicar, principalmente, os seus credores, como a Fazenda Pública. O *modus operandi*, normalmente, envolve a utilização de interpostas pessoas, na condição de sócio ou administrador, como os responsáveis pela realização do negócio jurídico empresarial. Também é comum os sócios da pessoa jurídica “sucedida” constituírem uma outra – “sucessora” -, tão só, para adquirir, dissimuladamente, o seu fundo de comércio, com toda a estrutura operacional (sede, funcionários, tecnologia etc.). Na prática, não passam da mesma pessoa jurídica, simulando um cenário de sucessão apenas para viabilizar o esvaziamento do patrimônio da primeira empresa e frustrar o interesse de seus credores⁹⁵.

⁹⁴ Art. 132. A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até à data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas. Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se aos casos de extinção de pessoas jurídicas de direito privado, quando a exploração da respectiva atividade seja continuada por qualquer sócio remanescente, ou seu espólio, sob a mesma ou outra razão social, ou sob firma individual. Art. 133. A pessoa natural ou jurídica de direito privado que adquirir de outra, por qualquer título, fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, e continuar a respectiva exploração, sob a mesma ou outra razão social ou sob firma ou nome individual, responde pelos tributos, relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido, devidos até à data do ato: I - integralmente, se o alienante cessar a exploração do comércio, indústria ou atividade; II - subsidiariamente com o alienante, se este prosseguir na exploração ou iniciar dentro de seis meses a contar da data da alienação, nova atividade no mesmo ou em outro ramo de comércio, indústria ou profissão. BRASIL. Lei n.º 5.172/66, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm>. Acesso em 18 de março de 2020.

⁹⁵ “Na sucessão de empresas, ainda que feita de maneira indireta, a jurisprudência tem reconhecido a corresponsabilidade da sucessora pelos débitos fiscais da sucedida, nos termos do art. 133 do CTN: presume-se simulada a conduta do comerciante que, para fugir do pagamento de tributos, e embora explore o mesmo ponto e a mesma freguesia, procura emprestar ao seu estabelecimento a aparência de atividade nova, não dependente da outra, já sujeita à dívida perante o Fisco; ou mesmo se o fundo de comércio é transferido para ser exercida a mesma atividade em casa diversa, mas bem próxima da anterior”. CAHALI, Yussef Said. *Fraude Contra Credores*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999. p. 899.

Além das normas incidentes no caso em razão da fraude envolvendo a sucessão – arts. 72 e 73 da Lei n.º 4.502/64, 187 do Código Civil e 21, *caput* e §4º da Lei n.º 9.249/95⁹⁶ -, aplica-se, ainda, o disposto no art. 135 do CTN, uma vez que a clandestinidade do negócio se assemelha a uma dissolução irregular da empresa “sucedida”. Ademais, o interesse comum entre as partes envolvidas na situação ilícita também se submete ao quanto estabelece o art. 124, I do CTN⁹⁷.

Mais uma vez, a previsão de regramento tributário específico para sustentar a responsabilidade do sujeito passivo indireto nas hipóteses de sucessão clandestina torna dispensável a referência ao art. 50 do CC. Além disso, as pessoas jurídicas envolvidas no ilícito, “sucedida” e “sucessora”, permanecerão responsáveis, solidariamente com as pessoas naturais implicadas na simulação, pelo pagamento do tributo devido.

O debate acerca da responsabilidade se intensifica quando as fraudes são cometidas por meio de pessoas jurídicas e naturais que se unem com o objetivo de ocultar a ocorrência do fato gerador e/ou blindar o patrimônio do devedor. Na doutrina nacional, existem autores que identificam, naquela atuação coordenada de pessoas para ludibriar o Fisco, a configuração de um grupo econômico ilícito. E, como a legislação tributária não contempla norma específica determinando a responsabilização solidária, entre seus integrantes, pelo simples fato de pertencerem a um mesmo grupo (de direito ou de fato), a única alternativa que restaria para o reconhecimento do vínculo entre eles seria a aplicação do art. 50 do Código Civil, visando à desconsideração da personalidade das pessoas jurídicas envolvidas no esquema fraudulento.

⁹⁶ Lei n.º 9.249/95. Art. 21. A pessoa jurídica que tiver parte ou todo o seu patrimônio absorvido em virtude de incorporação, fusão ou cisão deverá levantar balanço específico para esse fim, observada a legislação comercial. [...] § 4º A pessoa jurídica incorporada, fusionada ou cindida deverá apresentar declaração de rendimentos correspondente ao período transcorrido durante o ano-calendário, em seu próprio nome, até o último dia útil do mês subsequente ao do evento. BRASIL. Lei n.º 9.249/95, de 26 de dezembro de 1995. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19249.htm>. Acesso em 23 de abril de 2020.

⁹⁷ Art. 124. São solidariamente obrigadas: I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal; II - as pessoas expressamente designadas por lei. Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem. BRASIL. Lei n.º 5.172/66, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm>. Acesso em 18 de março de 2020.

Isso afastaria a autonomia patrimonial das sociedades componentes do grupo, de modo a, na prática, reconhecer a existência de uma única entidade jurídica⁹⁸.

Não obstante concordemos com o argumento de que inexistem, no CTN, uma norma que preveja, expressamente, que as pessoas jurídicas e naturais membros de um mesmo conglomerado econômico sejam solidariamente responsáveis pelos tributos devidos por qualquer um deles, o fato é que, para os fins tributários, a análise deve se basear em argumentos outros. Ou seja, a responsabilidade tributária, no caso, independe da formação, em si, do grupo econômico.

Isso porque a atuação coordenada dos sujeitos passivos pode evidenciar, ao menos em tese, a existência de interesse comum, entre eles, na situação que constitua o fato gerador do tributo devido. E, ao contrário do silêncio no que concerne aos efeitos tributários decorrentes de um grupo econômico, para as hipóteses em que demonstrado o interesse comum no fato gerador, o CTN, em seu art. 124, I, como demonstrado, foi explícito em atribuir responsabilidade solidária a todos os interessados.

O Superior Tribunal de Justiça, tradicionalmente, sempre admitiu a aplicação daquele art. 124, I, especialmente no tocante à expressão interesse comum, em duas situações: a prática conjunta do fato gerador por mais de uma pessoa; ou a participação coordenada em atos ilícitos,

⁹⁸ “No caso de grupo econômico, salvo melhor juízo, não está presente o interesse comum indicado no inciso I – do art. 124 do CTN -. A visão que temos da existência de mais de uma pessoa jurídica sujeita a um mesmo comando, mas que possam ter sócios distintos, nos termos como aceito atualmente em nosso ordenamento jurídico, não permite vislumbremos, sempre e em tese, o interesse comum em todas as atividades do grupo. [...] Nesses termos, a regra é a distinção entre pessoas jurídicas, ainda que componentes de grupo econômico, afastando-se a incidência do art. 124, I, do CTN para tais hipóteses. Haverá os agentes da Administração Tributária comprovar, nos autos da execução fiscal em que se buscar a responsabilização de outras empresas que não a contribuinte a ocorrência do abuso da personalidade jurídica, nos termos como exigido a partir do art. 50 do Código Civil.” BECHO, Renato Lopes. A Responsabilidade Tributária de Grupo Econômico. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 221. Fevereiro de 2014. São Paulo: Dialética, 2014. p. 137-139.

como fraude e/ou confusão patrimonial⁹⁹. Esse, inclusive, é o entendimento que prevalece internamente na Administração Tributária Federal¹⁰⁰.

Assim, se duas ou mais pessoas se unem para ludibriar a fiscalização, objetivando, ao fim e ao cabo, reduzir ou suprimir, fraudulentamente, seus tributos, é claro que há interesse comum no fato gerador. O mesmo ocorre em situações de flagrante confusão patrimonial, afinal, não sendo possível, no caso concreto, identificar uma autonomia operacional e de patrimônio entre as empresas agrupadas, é de se presumir que a existência das diversas pessoas jurídicas seja, meramente, fictícia¹⁰¹.

A prática em conjunto do fato gerador ou a realização coordenada de ilícitos direcionados a fraudar a Administração tributária evidenciam verdadeiro interesse comum entre os infratores. Por conseguinte, a responsabilidade solidária dos envolvidos encontrará fundamento legal no art. 124, I, do CTN, sendo, mais uma vez, despicienda a norma do art. 50 do CC. O importante, segundo a melhor interpretação dos fatos, é a ponderação sobre a

⁹⁹BRASIL. Superior Tribunal de Justiça 2ª Turma. Recurso Especial n.º 1.689.431/ES. Relator: Ministro Herman Benjamin. Decisão unânime. Brasília, 03 out. 2017. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1642930&num_registro=201701891946&data=20171219&peticao_numero=-1&formato=PDF>. Acesso em 20 de setembro de 2020.

¹⁰⁰ “[...] A relação material da obrigação tributária é distinta da relação de responsabilização tributária a terceiro: a primeira decorre da incidência da regra-matriz de incidência tributária ao fato lícito e a segunda decorre da incidência da regra-matriz de responsabilidade tributária a um fato, muitas vezes ilícito (não obstante na substituição tributária a responsabilização já ocorre automaticamente com o fato jurídico tributário). [...] Voltando-se à responsabilidade solidária, o interesse comum ocorre no fato ou na relação jurídica vinculada ao fato gerador do tributo. É responsável solidário tanto quem atua de forma direta, realizando individual ou conjuntamente com outras pessoas atos que resultam na situação que constitui o fato gerador, como o que esteja em relação ativa com o ato, fato ou negócio que deu origem ao fato jurídico tributário mediante cometimento de atos ilícitos que o manipularam. Mesmo nesta última hipótese está configurada a situação que constitui o fato gerador, ainda que de forma indireta. [...] Desta feita, não é a caracterização em si do grupo econômico que enseja a responsabilização solidária, mas sim o abuso da personalidade jurídica de pessoa jurídica, a qual existe apenas formalmente, uma vez que inexistente autonomia patrimonial e operacional. Nesta hipótese, a divisão de uma empresa em diversas pessoas jurídicas é fictícia. A direção e/ou operacionalização de todas as pessoas jurídicas é única. O que se verifica nesta hipótese é a existência de um grupo econômico irregular, terminologia a ser utilizada no presente Parecer Normativo.” BRASIL. Parecer Normativo Cosit/RFB n.º 04, de 10 de dezembro de 2018. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=97210&visao=anotado>>. Acesso em 23 de setembro de 2020.

¹⁰¹ “Destacamos que, tanto no caso de confusão patrimonial quanto no de fraude, a atuação clandestina dos envolvidos e a operação artificial dos entes personalizados não poderão servir de obstáculo ao real enquadramento dos sujeitos passivos, incidindo, aqui, o art. 123 do CTN para enquadramento dos sujeitos passivos reais.” MELO FILHO, João Aurino de (org.). *Execução Fiscal Aplicada: Análise Pragmática do Processo de Execução Fiscal*. 8. ed. Salvador: JusPodium, 2020. p.538-539.

coordenação entre as pessoas jurídicas e naturais relacionadas com a evasão, não sendo o elemento grupo econômico essencial para a configuração da solidariedade.

É preciso esclarecer, ainda, que a norma do art. 124, I, do CTN, no tocante à responsabilização tributária das pessoas que atuam de modo conjunto ou coordenado, restringe-se àquelas já existentes ao tempo da prática do fato gerador. Afinal, o interesse comum entre eles somente se evidencia de maneira prévia, e não posterior. Nada obstante, tal conclusão não é suficiente para evocar a incidência do art. 50 do CC como fundamento legal da responsabilização pessoal e solidária nas situações em que os negócios ilícitos sejam praticados em momento posterior ao do surgimento da obrigação tributária.

Se a pessoa jurídica é criada após o fato gerador como estratégia de fraude contra credores, no caso, a Fazenda Pública, seja para absorver o patrimônio da contribuinte, seja para dissimular a ocorrência de uma sucessão empresarial, tais situações amoldam-se, perfeitamente, a outros dispositivos consagrados também no CTN, seja o art. 132 (transformação/cisão clandestina), seja o art. 133 (sucessão ardilosa).

Por tudo, e ressalvado o entendimento contrário, é imperiosa a conclusão de que os casos de fraude estruturada deem origem à responsabilidade pessoal, solidária e tributária de todos os envolvidos no planejamento abusivo. Afinal, o ilícito fiscal se subsumi a hipóteses de incidência inseridas no Código Tributário Nacional, afastando, pois, a necessidade de aplicação da norma geral prevista no art. 50 do Código Civil. Além disso, consoante esclarecido nas linhas acima, a responsabilidade das pessoas jurídicas implicadas no esquema fraudulento remanesce, não fazendo sentido, portanto, em utilizar o instituto da *disregard of legal entity doctrine*, o qual, ainda que pontualmente, desconsidera a personalidade jurídica da sociedade ou corporação.

As consequências da evasão fiscal, assim, devem ser tratadas dentro do microsistema do Direito Tributário. Não sendo meramente patrimonial o conteúdo de sua responsabilidade, as pessoas vinculadas à evasão, na qualidade de devedores solidários tributários, podem (e devem) sofrer todos os efeitos próprios da natureza de seus débitos: inscrição em Dívida Ativa, inclusão em cadastros de devedores, protesto da CDA, ajuizamento da execução fiscal e demais atos executórios, como penhora de seus bens e direitos pessoais.

Atualmente, no âmbito interno da Administração Pública federal, a responsabilidade tributária é abordada por dois instrumentos. A Portaria PGFN n.º 948, de 15 de setembro de

2017, a qual estabelece o chamado Procedimento Administrativo de Reconhecimento de Responsabilidade (PARR), aplicado à devedora de créditos já inscritos em dívida ativa administrados pela PGFN¹⁰². E a Instrução Normativa SRFB n.º 1.862, de 27 de dezembro de 2018, que, por sua vez, uniformiza a imputação de responsabilidade tributária em situações diversas do momento da constituição do crédito tributário, quais sejam: no despacho decisório que não homologa declaração de compensação; antes do julgamento de primeira instância; ou depois de definitivamente constituído o crédito tributário, mas antes de encaminhado à inscrição em Dívida Ativa (débitos confessados, não apresentação de impugnação às Delegacias de Julgamento - DRJ ou decisão administrativa definitiva contrária a ele)¹⁰³.

1.4 A IMPORTÂNCIA, NO ÂMBITO INTERNACIONAL, DA OBTENÇÃO DE INFORMAÇÕES NO COMBATE À EVASÃO FISCAL

1.4.1 OCDE. Projeto BEPS – *Base Erosion and Profit Shifting* e o acesso a informações como instrumento relevante no combate à evasão fiscal

O enfrentamento da evasão fiscal também é tema de preocupação na ordem mundial. A título de exemplo, podemos citar o Projeto BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*), coordenado pela Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE). Seu principal objetivo é a elaboração de medidas direcionadas ao combate à evasão fiscal, em especial aquela que tem por fundamento a adoção de planejamentos tributários agressivos, como a “transferência artificial de lucros para países com baixa tributação”¹⁰⁴.

¹⁰² BRASIL. Portaria PGFN n.º 948, de 15 de setembro de 2017. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=86309&visao=anotado>>. Acesso em 23 de setembro de 2020.

¹⁰³ BRASIL. Instrução Normativa SRFB n.º 1.862, de 27 de dezembro de 2018. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/>>. Acesso em 23 de setembro de 2020.

¹⁰⁴ OECD. *Adress Base Erosion and Profit Shifting*. OECD *iLibrary*. Disponível em: <https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/addressing-base-erosion-and-profit-shifting_9789264192744-en#page1>. Acesso em 19 de abril de 2020.

O projeto BEPS desenvolve uma série de ações voltadas a estimular a conformidade fiscal das empresas em suas estruturas, especialmente aquelas de atuação transnacional e com negócios em diversas partes do mundo. Tais ações buscam orientar os países a adotarem, em suas legislações internas, instrumentos destinados a harmonizar os poderes da Administração Tributária com as principais práticas econômicas, de maneira a permitir um melhor acompanhamento do ritmo dos modelos variáveis de atividades empresariais e desenvolvimentos tecnológicos¹⁰⁵.

Em matéria de prevenção à evasão, o projeto BEPS tem dedicado grande atenção à necessidade de acesso a informações como estratégia de atuação em face daquele ilícito. Dentre as ações em curso no âmbito daquele projeto, podemos citar a ação n.º 12, por sua estreita relação com o tema do presente trabalho. Seu objeto é exigir que os contribuintes revelem os seus esquemas de planejamento tributário agressivo¹⁰⁶.

é importante que cada jurisdição obtenha, em tempo hábil, informações sobre conformidade com os impostos e riscos da política gerados por um planejamento tributário agressivo. A falta de informações oportunas, abrangentes e relevantes sobre estratégias agressivas de planejamento tributário é um dos principais desafios enfrentados pelas autoridades fiscais em todo o mundo. Essas informações são essenciais para permitir que os governos respondam rapidamente aos riscos tributários por meio de avaliações de riscos, auditorias ou alterações da legislação ou da regulamentação.¹⁰⁷

Assim, um dos maiores obstáculos à coibição da evasão fiscal identificado em meio aos trabalhos do projeto BEPS vem a ser a falta de acesso, pelos Estados, a informações sobre as atividades praticadas por seus contribuintes, o que impede ou dificulta a fiscalização pelas autoridades tributárias. Como já esclarecido ao longo do presente estudo, as organizações ilícitas tornaram-se mais complexas e, conseqüentemente, os planejamentos tributários, com

¹⁰⁵ Ibid.

¹⁰⁶ SILVA FILHO, Paulo Antônio Machado. Normas de Divulgação Obrigatória de Planejamentos Tributários Agressivos – Uma Análise da Proposta do G20 e da OCDE Através do Plano de Ação 12 do Projeto BEPS. *Revista de Direito Tributário e Financeiro*. v. 3, n. 1.2017. p. 96.

¹⁰⁷ “It is important for each jurisdiction to obtain in a timely manner information on the tax compliance and policy risks raised by aggressive tax planning. The lack of timely, comprehensive and relevant information on aggressive tax planning strategies is one of the main challenges faced by tax authorities worldwide. This information is essential to enable governments to quickly respond to tax risks through informed risk assessment, audits, or changes to legislation or regulations.”. OECD. *Action 12: Mandatory Disclosure Rules*. Disponível em: <<https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action12/>>. Acesso em 20 de abril de 2020.

destaque àqueles classificados como agressivos, mais sofisticados. Além do acesso à informação em si, a ação n.º 12 também concluíra pela importância do tempo hábil na obtenção dos dados relacionados à evasão¹⁰⁸.

Portanto, sem informações obtidas tempestivamente sobre as características das atividades perpetradas pelos contribuintes, além das pessoas e bens envolvidos nos negócios realizados, fica cada vez mais árduo, à Administração, entender as condutas investigadas e distingui-las entre lícitas e ilícitas. Nesse sentido é o diagnóstico da ação n.º 12.

os principais objetivos das regras de divulgação obrigatória podem ser resumidos da seguinte forma: obter informações precoces sobre esquemas de elisão fiscal para informar a avaliação de riscos; identificar esquemas e os usuários e promotores de esquemas em tempo hábil; atuar como um impedimento, reduzir a promoção e o uso de esquemas de elisão.¹⁰⁹

1.4.2 OCDE. Fórum Global Sobre Transparência e Intercâmbio de Informações para Fins Tributários

A importância da informação no enfrentamento da evasão fiscal foi, igualmente, identificada por um outro órgão, também criado pela OCDE, denominado Fórum Global Sobre Transparência e Intercâmbio de Informações para Fins Tributários¹¹⁰. Trata-se de órgão instituído no bojo das ações direcionadas ao “combate à concorrência fiscal danosa gerada pelos paraísos fiscais”¹¹¹. O Brasil, como um dos membros do fórum, assumiu o compromisso de combater a movimentação de dinheiro de origem ilegal no mundo.

¹⁰⁸ Ibid.

¹⁰⁹ “*The design (and consequently the effect) of these regimes varies from one country to the next. In general, however, as noted above, the main objectives of mandatory disclosure rules can be summarised as follows: to obtain early information about tax avoidance schemes in order to inform risk assessment; to identify schemes, and the users and promoters of schemes in a timely manner; to act as a deterrent, to reduce the promotion and use of avoidance schemes*”. OCDE. *Mandatory Disclosure Rules, Action 12 - 2015 Final Report*: OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Paris: OECD Publishing, 2015. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264241442-en>>. Acesso em 20 de abril de 2020.

¹¹⁰ *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes*.

¹¹¹ OCDE. *Harmful Tax Competition: an Emerging Global Issue*, Paris: OECD Publishing. Disponível em: <<http://www.oecd.org/tax/transparency/>>. Acesso em 20 de abril de 2020.

Em relatório elaborado pela OCDE – *Harmful Tax Competition - an Emerging Global Issue* -, foram identificadas algumas práticas indicativas de concorrência fiscal prejudicial, dentre as quais ganharam destaque a falta de transparência e a restrição à obtenção de informações relativas aos contribuintes¹¹². A partir daí, o Fórum Global passou a estabelecer alguns padrões internacionais de transparência e troca de informações na área tributária a serem seguidos por seus membros, tudo com o objetivo de coibir as condutas fiscais ilícitas, especialmente em ambiente de transações internacionais¹¹³.

A finalidade precípua do Fórum Global tem a ver com a criação de diretrizes voltadas a uma maior divulgação de dados dos contribuintes, por parte de entidades detentoras (como as instituições financeiras, por exemplo), assim como a um intercâmbio mais eficaz dessas informações entre os países. Isso não apenas enfraqueceria a utilização dos conhecidos paraísos fiscais, como também viabilizaria uma mais ampla e rápida atuação da Administração Pública na fiscalização dos planejamentos tributários abusivos¹¹⁴.

Nada obstante, o cerne do diagnóstico do Fórum tem total aderência com a pesquisa desenvolvida neste estudo, qual seja, a necessidade de um maior e mais célere acesso a determinadas informações relacionadas às organizações ilícitas sem as quais o combate à evasão fiscal tornar-se-á ineficiente. E a obtenção de informações que permitam o descobrimento de fraudes as mais complexas e sofisticadas é, exatamente, o objetivo perseguido pela celebração de um acordo de cooperação premial tributária.

¹¹² OECD. *Harmful Tax Competition*. OECD iLibrary. Disponível em: <https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/harmful-tax-competition_9789264162945-en>. Acesso em 22 de abril de 2020.

¹¹³ A partir desses padrões, o Fórum monitora o nível de transparência dos países membros em matéria fiscal. “Para garantir uma participação mundial nos benefícios de maior transparência tributária e cooperação internacional e para garantir que os países em desenvolvimento se beneficiem do novo ambiente transparente de impostos, o Fórum Global possui um programa de assistência técnica para seus membros. Existem dois padrões acordados internacionalmente em troca de informações para fins fiscais: Intercâmbio de informações sob solicitação (EOIR) e Troca automática de informações (AEOI). [...] A implementação dessas normas internacionais contribui significativamente para a luta contra a sonegação fiscal, além de alcançar maior cooperação internacional e maior transparência dos órgãos corporativos, acordos e informações financeiras”. Disponível em: <<http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/peer-review-of-the-automatic-exchange-of-financial-account-information-2020-175eeff4-en.htm>>. Acesso em 22 de abril de 2020.

¹¹⁴ Ibid.

1.4.3 A proteção ao informante no âmbito internacional

Existe uma tendência mundial de conferir proteção aos informantes, o que evidencia que os países consideram o acesso à informação um instrumento importante no enfrentamento de infrações em suas mais diversas formas. Especialmente no contexto atual, em que, como já tratado em capítulo anterior, a globalização e as novas tecnologias tornaram as organizações ilícitas mais sofisticadas, capazes de criar estruturas as mais complexas e difíceis de serem identificadas pela fiscalização.

Neste tópico, serão citados exemplos de legislações internacionais em que são previstas normas no sentido de conferir guarida aos reportantes. Contudo, para não extrapolar o objetivo do presente trabalho, tais normas legais não serão analisadas de maneira aprofundada, destacando-se, tão somente, os pontos que evidenciam a importância do informante na apuração de algumas espécies de infração.

A OCDE desenvolve ações específicas cujo cerne é o tratamento a ser conferido, pelos países, ao informante que colabora com a Administração através do fornecimento de dados relacionados aos delitos investigados e aos quais, dificilmente, teria acesso, ao menos em tempo hábil, com os instrumentos ordinários de persecução. A colaboração do informante é tratada como fundamental para o sucesso da fiscalização no combate a certas espécies de delitos, principalmente aqueles cometidos por grupos organizados. Destarte, em razão de sua cooperação com a Administração, a qual, por vezes, conduz à identificação de outras pessoas implicadas no delito e seus respectivos bens, nada mais justo do que proteger e premiar o informante pelas informações fornecidas.

No âmbito da OCDE, há orientações no sentido de que os países adotem instrumentos eficazes para a identificação de organizações criminosas complexas que praticam diversas espécies de crimes ao redor do mundo, como corrupção e sonegação. Nesse sentido, merece destaque a Convenção sobre o Combate da Corrupção de Funcionários Públicos Estrangeiros nas Transações Comerciais Internacionais¹¹⁵. Em seu texto, há a recomendação expressa de que

¹¹⁵ Promulgada pelo Decreto n.º 3.678, de 30 de novembro de 2000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3678.htm.> Acesso em 03 de setembro de 2020.

os signatários adotem medidas protetivas eficazes aos denunciante de ilícitos, tanto no setor público, como no setor privado.

Outros tratados internacionais também recomendam, de maneira expressa, a adoção de normas jurídicas de amparo aos informantes: Convenção Interamericana contra a Corrupção, a qual, no Artigo III, parágrafo 8, orienta os Estados Partes a criarem “sistemas para proteger funcionários públicos e cidadãos particulares que denunciarem de boa-fé atos de corrupção, inclusive a proteção de sua identidade”¹¹⁶; e Convenção Penal sobre Corrupção do Conselho da Europa, cujo artigo 22 recomenda que cada signatário adote medidas necessárias para assegurar a devida proteção às pessoas que “colaborem com as autoridades responsáveis pela investigação ou pela instauração do procedimento criminal”¹¹⁷ dos delitos ali tratados.

No âmbito da União Europeia, foi aprovada, em 2019, a denominada Diretiva de Proteção ao Denunciante¹¹⁸, cuja finalidade é servir de parâmetro para um tratamento mais uniforme, à matéria, por seus países membros. Ademais, a diretiva objetiva estimular a adoção de normas legais internas, pelos países membros, que confirmem guarida àquelas pessoas que buscam alertar às autoridades acerca da ocorrência de infrações, como a lavagem de capitais, a corrupção e a fraude fiscal. Dentre as suas recomendações, podemos destacar aquela que proíbe qualquer forma de retaliação¹¹⁹, a que estimula os Estados a fornecerem apoio jurídico, financeiro e psicológico aos denunciante¹²⁰, bem como a que prevê direito a reparação, por meio de recursos financeiros e não financeiros, aos informantes que, em decorrência da denúncia feita, tiverem sofrido algum tipo de prejuízo¹²¹.

¹¹⁶ Promulgada pelo Decreto n.º 4.410, de 07 de outubro de 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/2002/d4410.htm>. Acesso em 03 de setembro de 2020.

¹¹⁷ Disponível em: <<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/ALL/?uri=LEGISSUM%3A133027#>>. Acesso em 03 de setembro de 2020.

¹¹⁸ Directiva UE 2019/1937. Disponível em: <<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/>>. Acesso em 03 de setembro de 2020.

¹¹⁹ Art. 19. Directiva UE 2019/1937. Disponível em: <<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/>>. Acesso em 03 de setembro de 2020.

¹²⁰ Art. 20 (2). Ibid.

¹²¹ Art. 21 (6). Ibid.

Podemos, ainda, citar exemplos de legislações de países que passaram a prever, expressamente, a existência do informante como um colaborador do Estado na prevenção e combate de algumas espécies de ilícito. Embora tais legislações tratem da figura do *whistleblower*, denunciante que, consoante será melhor esclarecido em capítulo próprio, não se confunde com a do cooperador tal como proposto no presente trabalho, é certo que aquelas normas exaltaram a importância da obtenção de informações em tempo hábil nos processos de investigação.

Nos EUA, o *Dodd-Frank Act*¹²² tratou, expressamente, da figura do denunciante. E, além de proibir qualquer tipo de retaliação, o legislador, na Secção 922, ainda previu a possibilidade da *Securities Exchange Commission* (SEC) pagar recompensas àqueles que, voluntariamente, forneçam informações originais que levem a um processo investigativo bem sucedido¹²³.

A *Loi Sapin II*, na França, também previu a proteção ao *lanceur d'alerte*, pessoa que, de “maneira desinteressada e de boa fé”, fornece, à *Agence Française Anticorruption*, informações voltadas à elucidação de um crime ou um delito, uma violação grave e manifesta de um compromisso internacional regularmente ratificado ou aprovado pela França, um ato unilateral de uma organização internacional fundado em tal compromisso, da lei ou do regulamento, ou uma ameaça ou um prejuízo graves para o interesse geral, de que ela teve conhecimento pessoalmente¹²⁴.

Na esteira das leis acima mencionadas, outros países também editaram normas que asseguram amparo àqueles pessoas que prestam informações essenciais à persecução de ilícitos, colaborando com o Estado na identificação dos envolvidos e outros elementos de prova: o

¹²² Disponível em: < <https://www.cftc.gov/LawRegulation/DoddFrankAct/index.htm> >. Acesso em 03 de setembro de 2020.

¹²³ Secção 922. “Em qualquer ação judicial ou administrativa coberta, ou ação relacionada, a Comissão, de acordo com os regulamentos prescritos pela Comissão e sujeitos à subsecção (c), deve pagar um prêmio ou prêmios a 1 ou mais denunciante que voluntariamente forneceram informações originais à Comissão que levaram à execução bem-sucedida da ação judicial ou administrativa abrangida, ou ação relacionada, em um valor agregado igual a: (A) não inferior a 10 por cento, no total, do que foi cobrado das sanções monetárias impostas na ação ou relacionadas ações; e (B) não mais de 30 por cento, no total, do que foi cobrado das sanções monetárias impostas na ação ou ações relacionadas”. Ibid.

¹²⁴ *Article 6. LOI n° 2016-1691, DU 10.12.2016.* Disponível em: < <https://www.legiscompliance.com.br/legislacao/norma/125> >. Acesso em 03 de setembro de 2020.

Public Interest Disclosure Act – PIDA (Reino Unido, 1998)¹²⁵; o *Protected Disclosures Act* – PDA (África do Sul, 2000)¹²⁶; o *Public Servants Disclosure Protection Act* – PSDPA (Canadá, 2005)¹²⁷; e o *Public Service Code of Conduct* (Austrália, 2009)¹²⁸.

Os exemplos acima reproduzidos dão a tônica da relevância que o mundo tem atribuído à necessidade da obtenção de informações às quais a Administração não teria acesso, e em tempo rápido, para o deslinde dos esquemas cada vez mais estruturados nas entranhas das organizações ilícitas. Por óbvio, o mesmo se aplica à esfera fiscal, uma vez que os planejamentos tributários abusivos estão mais sofisticados, assim como os grupos econômicos arquitetados com o único fim de burlar a atuação do Fisco.

¹²⁵ Disponível em: <<https://www.gov.uk/government/publications/the-public-interest-disclosure-act>>. Acesso em 03 de setembro de 2020.

¹²⁶ Disponível em: <<https://www.gov.za/documents/protected-disclosures-act>>. Acesso em 03 de setembro de 2020.

¹²⁷ Disponível em: <<https://www.canada.ca/en/treasury-board-secretariat/topics/values-ethics/disclosure-protection.html>>. Acesso em 03 de setembro de 2020.

¹²⁸ Disponível em: <<https://www.apsc.gov.au/code-conduct>>. Acesso em 03 de setembro de 2020.

2. JUSTIÇA TRIBUTÁRIA CONSENSUAL

2.1 MANIFESTAÇÕES DA CONSENSUALIDADE NO DIREITO BRASILEIRO

A cooperação premial tributária, dado o seu aspecto negocial, em meio à qual busca-se um acordo entre o Fisco e um dos envolvidos na evasão fiscal, é instrumento que se enquadra em um contexto mais amplo, qual seja, aquele concernente à atuação consensual do Estado. Atualmente, existe uma maior tolerância acerca da consensualidade no âmbito da Administração Pública e nas mais diferentes esferas jurídicas.

No presente capítulo, tratar-se-á acerca da atuação administrativa consensual, com menção a algumas de suas principais manifestações no direito brasileiro. O objetivo, contudo, não é analisar, à exaustão, os diversos instrumentos de consensualidade previstos no Direito pátrio, sob pena de extrapolar o objetivo do presente estudo. A referência a alguns deles, por outro lado, é relevante ao objeto ora proposto, especialmente aqueles regulamentados no âmbito do Direito Administrativo. Afinal, a Fazenda Pública credora do tributo evadido integra, por óbvio, a Administração Pública. E a maior importância que passou a ser atribuída à negociação administrativa, além dos novos contornos conferidos a alguns conceitos básicos no Direito Público, dentre os quais o princípio da legalidade, acaba por legitimar a celebração de um acordo entre a Fazenda Pública e aquele que, embora implicado na fraude fiscal, opta por cooperar, fornecendo informações essenciais no tocante ao ilícito investigado e à identificação dos demais envolvidos e seus respectivos patrimônios.

A utilização do consenso no âmbito do Poder Público é uma realidade no Direito brasileiro. É possível afirmar até que a possibilidade da atuação administrativa consensual encontra respaldo, inclusive, no próprio texto constitucional. Isso porque a CF/88, já no seu preâmbulo, enuncia, expressamente, a “solução pacífica das controvérsias” como um de seus compromissos, tanto na ordem interna como na internacional¹²⁹.

¹²⁹ “Nós, representantes do povo brasileiro, reunidos em Assembleia Nacional Constituinte para instituir um Estado Democrático, destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social e comprometida, na ordem interna e internacional, com a solução

A consensualidade administrativa, em sentido lato, tem por fundamento a atuação da Administração por meio de acordos de vontades¹³⁰. Além de constituir um meio de solução ou prevenção de litígios e de promover uma redução nas despesas atinentes aos (longos) prazos de tramitação de processos, o consenso também pode representar uma verdadeira alternativa à investigação direta, possibilitando a obtenção, em tempo hábil, de informações relacionadas aos ilícitos perquiridos. Ademais, a depender do benefício negociado nas tratativas com a Administração, estimula a ressocialização do infrator. Emerson Garcia foi preciso na análise das possíveis vantagens da consensualidade pelos órgãos de fiscalização.

A depender das características que sejam atribuídas ao instituto, (a consensualidade) coloca em permanente risco aqueles que pratiquem os ilícitos em grupo, já que um dos infratores pode sempre decidir colaborar com as autoridades. É, portanto, um ‘elemento desestabilizador’ da ilicitude. Sob esta última ótica, não nos parece que o rompimento de um suposto código ético entre os infratores, ‘traídos’ que foram pelo colaborador, venha a colocar em risco os valores de convivência subjacentes ao ambiente sociopolítico. A referida ‘traição’, em verdade, somente apresenta esses contornos em relação aos infratores, pois, perante o Poder Público e a sociedade em geral, soará como mero cumprimento de um dever geral de convivência e de respeito à juridicidade¹³¹.

A consensualidade no âmbito da Administração Pública admite diversas classificações, a partir de variados critérios. De maior pertinência com o objeto do presente trabalho, podemos citar aquele que distingue a consensualidade de colaboração da consensualidade puramente de reprimenda¹³².

Quando as tratativas do acordo de vontades envolvem concessões recíprocas entre as partes, vale dizer, o particular pode fazer jus a um benefício pelas informações úteis que tiver fornecido à Administração, estaremos diante da chamada consensualidade de colaboração. Na

pacífica das controvérsias, promulgamos, sob a proteção de Deus, a seguinte CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL.” BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, de 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em 23 de abril de 2020.

¹³⁰ Há autores que qualificam a atuação administrativa consensual de maneira ainda mais ampla, abrangendo as hipóteses de participação do administrado no processo administrativo, por exemplo, através de audiências e consultas públicas. PALMA, Juliana Bonacorsi de. *Sanção e acordo na administração pública*. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 110.

¹³¹ GARCIA, Emerson. A Consensualidade no Direito Sancionador Brasileiro: Potencial Incidência no Âmbito da Lei nº 8.429/1992. *Revista SÍNTESE Responsabilidade Pública*, v. 141, p. 542-595, 2017.

¹³² *Ibid.* p. 545.

consensualidade puramente de reprimenda, ao contrário, o particular tão somente se sujeita à alguma espécie de ônus, sem, contudo, necessitar prestar quaisquer informações, à Administração, relacionadas ao ilícito por ele praticado¹³³.

Como antes afirmado, o ordenamento jurídico brasileiro comporta várias manifestações de consensualidade no Poder Público, em diferentes esferas do Direito. Um desses instrumentos consensuais é o *compromisso de cessação de conduta*, também conhecido por termo de ajustamento de conduta (TAC). Por meio dele, os infratores se comprometem a cessar seu comportamento ilícito, reajustando a sua conduta aos ditames da lei, regulamento ou contrato, além de reparar o dano eventualmente provocado. Em troca, a Administração Pública suspende o andamento do processo instaurado para fins de apuração dos fatos e, ao final, no caso de o infrator ter cumprido todas as obrigações assumidas no acordo, extingue a sua punibilidade¹³⁴. Os compromissos de cessação de conduta são, usualmente, celebrados pelas agências reguladoras.

No contexto da ordem econômica, a livre iniciativa e a livre concorrência foram tratadas como princípios fundamentais no texto da Constituição de 1988¹³⁵. A já citada Lei n.º 12.529/11, assim, foi editada, dentre outras finalidades, para possibilitar um controle do mercado concorrencial a partir da identificação de possíveis atos de abuso do poder econômico e da prevenção e repressão de condutas anticompetitivas. Referida lei estruturou o chamado Sistema Brasileiro de Defesa da Concorrência, o qual é formado pelo Conselho Administrativo de Defesa Econômica – CADE, vinculado ao Ministério da Justiça, e pela Secretaria de Acompanhamento Econômico do Ministério da Fazenda¹³⁶.

¹³³ GARCIA, Emerson. A Consensualidade no Direito Sancionador Brasileiro: Potencial Incidência no Âmbito da Lei n.º 8.429/1992. *Revista SÍNTESE Responsabilidade Pública*, v. 141, p. 542-595, 2017. p. 547.

¹³⁴ PALMA, Juliana Bonacorsi de. *Sanção e acordo na administração pública*. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 252-255.

¹³⁵ Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: [...] IV - livre concorrência. BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, de 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em 23 de abril de 2020.

¹³⁶ Atual Ministério da Economia, criado pela MP n.º 886/10 (Lei n.º 13.844/19).

A supramencionada lei, em seu art. 85, prevê a possibilidade do CADE, em casos de violação da ordem econômica, “tomar”, do infrator, “compromisso de cessação da prática anticoncorrencial sob investigação ou dos seus efeitos lesivos sempre que, em juízo de conveniência e oportunidade, devidamente fundamentado, entender que atende aos interesses protegidos por lei”¹³⁷. No acordo, o infrator se compromete a deixar de praticar a conduta investigada e/ou seus efeitos lesivos, além de se sujeitar a outras obrigações eventualmente exigíveis por aquela autarquia. Enquanto o termo ajustado estiver sendo devidamente cumprido, o processo administrativo sancionatório fica sobrestado. Ao final, se satisfeitas todas as obrigações assumidas no compromisso, aquele será arquivado sem a aplicação de penalidades ao infrator; do contrário, em caso de descumprimento do acordo, além da aplicação das sanções nele previstas, o CADE, ainda, determinará o prosseguimento do processo administrativo e das demais medidas cabíveis à infração praticada.

Já a Lei n.º 6.385/1976, em seu art. 11, §5º, permite que a Comissão de Valores Mobiliários (CVM), “após análise de conveniência e oportunidade, com vistas a atender ao interesse público”, deixe “de instaurar ou suspender, em qualquer fase que preceda a tomada da decisão de primeira instância, o procedimento administrativo destinado à apuração de infração prevista nas normas legais e regulamentares cujo cumprimento lhe caiba fiscalizar, se o investigado assinar termo de compromisso no qual se obrigue a cessar a prática de atividades ou atos considerados ilícitos”, além de “corrigir as irregularidades apontadas, inclusive indenizando os prejuízos”¹³⁸. Se os termos do acordo não forem cumpridos, o processo administrativo anteriormente suspenso retomará seu curso para fins de aplicação das penalidades cabíveis.

Ao Banco Central do Brasil (BACEN) também é permitida a celebração de TAC em casos de infrações contra o sistema financeiro. O art. 15 da Lei n.º 13.506/17 estabelece que, se o infrator descumprir as cláusulas do acordo, o BACEN “adotará as medidas administrativas e judiciais necessárias para a execução das obrigações assumidas e determinará a instauração ou

¹³⁷ Art. 85. BRASIL. Lei n.º 12.529/11, de 30 de novembro de 2011. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/112529.htm>. Acesso em 23 de abril de 2020.

¹³⁸ Art. 11, §5º. BRASIL. Lei n.º 6.385/1976, de 7 de dezembro de 1976. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6385.htm>. Acesso em 23 de abril de 2020.

o prosseguimento do processo administrativo, a fim de dar continuidade à apuração das infrações e de aplicar as sanções cabíveis”¹³⁹.

Ainda no âmbito do Direito Administrativo, alguns ilícitos, consoante repetidamente ressaltado neste estudo, estão mais sofisticados, além de mais complexas as estruturas dos agentes infratores. Tudo isso dificulta, sobremaneira, a investigação pelos órgãos reguladores, principalmente em relação à obtenção de provas necessárias ao embasamento para a aplicação das penalidades previstas em lei. Logo, e na mesma linha do que sucedeu no plano do direito penal, conforme será analisado mais adiante, a Administração Pública também se viu instigada a lançar mão do consenso na prevenção e combate de algumas infrações. O *acordo de leniência*, assim, de maneira muito semelhante à colaboração premiada da Lei n.º 12.850/13 tratada nas linhas a seguir, é um negócio jurídico celebrado entre o Estado e um (ou alguns) dos envolvidos no ato ilícito em meio ao qual, em troca da cooperação do infrator, é-lhe ofertado um benefício, usualmente a redução das sanções cabíveis no caso concreto. Trata-se de mais um instituto próprio do chamado Direito Premial, em que se busca recompensar aquele que opta por cooperar com o Estado.

Assim é que, além de descrever as condutas consideradas violadoras da ordem econômica e estabelecer as respectivas sanções, a supra mencionada Lei n.º 12.529/11, no art. 86¹⁴⁰, previu a possibilidade da celebração de acordos de leniência entre o CADE e o infrator, visando a minimização dos prejuízos causados à concorrência, com a consequente isenção ou redução das penalidades aplicáveis¹⁴¹. Já o seu art. 87 determina que os efeitos do acordo de leniência devidamente cumprido também sejam estendidos ao âmbito criminal, extinguindo a

¹³⁹ Art. 15. BRASIL. Lei n.º 13.506/17, de 13 de novembro de 2017. Disponível em:< http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2017/lei/L13506.htm>. Acesso em 23 de abril de 2020.

¹⁴⁰ Art. 86. O Cade, por intermédio da Superintendência-Geral, poderá celebrar acordo de leniência, com a extinção da ação punitiva da administração pública ou a redução de 1 (um) a 2/3 (dois terços) da penalidade aplicável, nos termos deste artigo, com pessoas físicas e jurídicas que forem autoras de infração à ordem econômica, desde que colaborem efetivamente com as investigações e o processo administrativo e que dessa colaboração resulte: I - a identificação dos demais envolvidos na infração; e II - a obtenção de informações e documentos que comprovem a infração noticiada ou sob investigação. BRASIL. Lei n.º 12.529/11, de 30 de novembro de 2011. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/112529.htm>. Acesso em 23 de abril de 2020.

¹⁴¹ É importante fazer a seguinte ressalva: o acordo de leniência como instrumento para a prevenção e/ou restauração da concorrência econômica livre e equilibrada já havia sido prevista no art. 35-B da Lei n.º 8.884/94, acrescido pela Medida Provisória n.º 2.055/2000.

punibilidade “dos crimes contra a ordem econômica, tipificados na Lei nº 8.137/90 e dos demais crimes diretamente relacionados à prática de cartel, tais como os tipificados na Lei nº 8.666/93 e no art. 288 Código Penal”¹⁴².

Para a obtenção do benefício estabelecido pelo legislador a partir do acordo celebrado com o CADE, é importante destacar, não basta ao infrator prestar algum tipo de colaboração à autarquia fiscalizadora junto às investigações ou ao processo administrativo já instaurado. É essencial que, de sua colaboração, resulte a identificação dos demais envolvidos na infração e a obtenção de informações e documentos que comprovem a infração noticiada ou sob persecução. Isso significa que há uma exigência legal expressa no sentido de que a sua colaboração seja eficaz, sob pena de o colaborador não ter direito aos benefícios disponibilizados pela lei.

O acordo de leniência também foi previsto na Lei nº 12.846/13, a chamada Lei Anticorrupção, que “dispõe sobre a responsabilização administrativa e civil de pessoas jurídicas pela prática de atos contra a administração pública, nacional ou estrangeira”¹⁴³. Referida lei teve, como uma de suas inspirações, a norma em vigor nos Estados Unidos da América (EUA) denominada *Foreign Corrupt Practices Act (FCPA)*, a qual proíbe “o pagamento, oferta ou promessa de qualquer quantia em dinheiro ou coisa de valor para funcionários públicos de governos estrangeiros com o intuito de obter ou manter contratos”¹⁴⁴.

A lei brasileira, por sua vez, prevê a responsabilização objetiva administrativa e civil às pessoas jurídicas que pratiquem os atos lesivos à Administração Pública descritos no seu art.

¹⁴² Art. 87. Nos crimes contra a ordem econômica, tipificados na Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e nos demais crimes diretamente relacionados à prática de cartel, tais como os tipificados na Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993, e os tipificados no art. 288 do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 - Código Penal, a celebração de acordo de leniência, nos termos desta Lei, determina a suspensão do curso do prazo prescricional e impede o oferecimento da denúncia com relação ao agente beneficiário da leniência. Parágrafo único. Cumprido o acordo de leniência pelo agente, extingue-se automaticamente a punibilidade dos crimes a que se refere o caput deste artigo. BRASIL. Lei nº 12.529/11, de 30 de novembro de 2011. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/112529.htm>. Acesso em 23 de abril de 2020.

¹⁴³ BRASIL. Lei nº 12.846/13, de 1º de agosto de 2013. Disponível em:<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/lei/112846.htm>. Acesso em 23 de abril de 2020.

¹⁴⁴ SILVEIRA, Renato de Mello Jorge. O acordo de Leniência na Lei Anticorrupção. *Revista dos Tribunais*, ano 103, v. 947, set./2014, p. 169.

5º¹⁴⁵. Ocorre que, atualmente, as pessoas jurídicas que atentam contra os interesses da Administração, que a Lei n.º 12.846/13 busca resguardar, estão, no mais das vezes, estruturadas de uma maneira que dificulta, e muito, as investigações pelos órgãos de persecução. Essas pessoas jurídicas se organizam em conglomerados de empresas espalhadas por várias localidades, inclusive em países distintos, representadas por pessoas físicas que, na prática, não passam de sujeitos interpostos e cujo objetivo é blindar a identificação e o patrimônio dos verdadeiros representantes “por trás” da organização.

Nesse contexto, como mais um meio de obtenção de provas que auxiliem em uma mais rápida e eficaz apuração dos atos de corrupção, o legislador previu, nos arts. 16 e 17, a possibilidade de de “autoridade máxima de cada órgão ou entidade pública celebrar acordo de leniência com as pessoas jurídicas responsáveis (infratoras) que colaborem efetivamente com as investigações e o processo administrativo”¹⁴⁶. O objetivo do negócio firmado entre a Administração e a pessoa jurídica autora da infração é a “identificação dos demais envolvidos e a obtenção célere de informações e documentos que comprovem o ilícito sob apuração”¹⁴⁷.

O acordo de leniência também é possível de ser firmado junto ao Banco Central do Brasil (BACEN) e à Comissão de Valores Mobiliários (CVM). Nos termos dos arts. 30 e 34 da

¹⁴⁵ Art. 5º Constituem atos lesivos à administração pública, nacional ou estrangeira, para os fins desta Lei, todos aqueles praticados pelas pessoas jurídicas mencionadas no parágrafo único do art. 1º, que atentem contra o patrimônio público nacional ou estrangeiro, contra princípios da administração pública ou contra os compromissos internacionais assumidos pelo Brasil, assim definidos: I - prometer, oferecer ou dar, direta ou indiretamente, vantagem indevida a agente público, ou a terceira pessoa a ele relacionada; II - comprovadamente, financiar, custear, patrocinar ou de qualquer modo subvencionar a prática dos atos ilícitos previstos nesta Lei; III - comprovadamente, utilizar-se de interposta pessoa física ou jurídica para ocultar ou dissimular seus reais interesses ou a identidade dos beneficiários dos atos praticados; IV - no tocante a licitações e contratos: a) frustrar ou fraudar, mediante ajuste, combinação ou qualquer outro expediente, o caráter competitivo de procedimento licitatório público; b) impedir, perturbar ou fraudar a realização de qualquer ato de procedimento licitatório público; c) afastar ou procurar afastar licitante, por meio de fraude ou oferecimento de vantagem de qualquer tipo; d) fraudar licitação pública ou contrato dela decorrente; e) criar, de modo fraudulento ou irregular, pessoa jurídica para participar de licitação pública ou celebrar contrato administrativo; f) obter vantagem ou benefício indevido, de modo fraudulento, de modificações ou prorrogações de contratos celebrados com a administração pública, sem autorização em lei, no ato convocatório da licitação pública ou nos respectivos instrumentos contratuais; ou g) manipular ou fraudar o equilíbrio econômico-financeiro dos contratos celebrados com a administração pública; V - dificultar atividade de investigação ou fiscalização de órgãos, entidades ou agentes públicos, ou intervir em sua atuação, inclusive no âmbito das agências reguladoras e dos órgãos de fiscalização do sistema financeiro nacional. BRASIL. Lei n.º 12.846/13, de 1º de agosto de 2013. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/lei/l12846.htm>. Acesso em 23 de abril de 2020.

¹⁴⁶ Ibid.

¹⁴⁷ Ibid.

Lei n.º 13.506/17, a negociação será possível àquelas “pessoas físicas ou jurídicas que confessarem a prática da infração”, colaborarem na apuração dos fatos e, em especial, auxiliarem na “identificação dos demais envolvidos e na obtenção de informações e documentos que comprovem a infração noticiada ou sob investigação”¹⁴⁸. A depender do grau de eficácia das informações fornecidas ao BACEN ou à CVM, o infrator poderá fazer jus à “extinção de sua ação punitiva ou redução de 1/3 (um terço) a 2/3 (dois terços) da penalidade aplicável”¹⁴⁹.

Importante destacar que o acordo de leniência previsto nas Leis n.º 12.529/11¹⁵⁰ e 12.846/13¹⁵¹ possui uma particularidade em relação ao instrumento da colaboração premiada regulamentada na Lei n.º 12.850/13, qual seja: somente pode negociar com o Poder Público os termos de um acordo a primeira pessoa que manifestar o seu interesse em colaborar com as investigações em face do ilícito praticado. Ou seja, dentre os envolvidos na infração, somente o primeiro que se dispuser a cooperar com a Administração no processo de persecução instaurado poderá usufruir dos benefícios legalmente previstos, se, é claro, as informações por ele fornecidas forem úteis ao sucesso das investigações. Já o §4º do art. 30 da Lei n.º 13.506/17 até admite a possibilidade de outras pessoas jurídicas se apresentarem para cooperar com a investigação depois do auxílio prestado pelo primeiro colaborador; contudo, o benefício a ele concedido restará limitado à redução de 1/3 (um terço) da penalidade cabível à infração¹⁵².

A *arbitragem* também pode ser citada como mais um exemplo de manifestação do consenso no direito brasileiro. De maneira bastante resumida, em razão de não ser o objeto principal do presente estudo, a arbitragem consiste num método de solução de litígio por meio

¹⁴⁸ Art. 30. BRASIL. Lei n.º 13.506/17, de 13 de novembro de 2017. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2017/lei/L13506.htm>. Acesso em 23 de abril de 2020.

¹⁴⁹ Art. 34. Ibid.

¹⁵⁰ Art. 86, §1º, I. BRASIL. Lei n.º 12.529/11, de 30 de novembro de 2011. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/112529.htm>. Acesso em 23 de abril de 2020.

¹⁵¹ Art. 16, §1º, I. BRASIL. Lei n.º 12.846/13, de 1º de agosto de 2013. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/lei/112846.htm>. Acesso em 23 de abril de 2020.

¹⁵² Art. 30. § 4º A pessoa jurídica que não cumprir apenas o disposto no inciso I do § 2º deste artigo poderá celebrar acordo administrativo em processo de supervisão, hipótese em que poderá beneficiar-se exclusivamente da redução de 1/3 (um terço) da penalidade a ela aplicável. BRASIL. Lei n.º 13.506/17, de 13 de novembro de 2017. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2017/lei/L13506.htm>. Acesso em 23 de abril de 2020.

do qual as partes elegem, consensualmente, um terceiro – o árbitro –, conferindo-lhe o poder de julgar e resolver a controvérsia.

No Brasil, a arbitragem é regulamentada pela Lei n.º 9.307/96¹⁵³. A possibilidade de a Administração Pública celebrar um negócio jurídico com o particular (convenção de arbitragem ou cláusula compromissória) e também submeter a solução dos conflitos eventualmente verificados naquela relação à arbitragem vem prevista em diversas legislações, como, por exemplo, as leis n.º 8.987/95 (art. 23-A, XV¹⁵⁴), n.º 11.079/04 (art. 11, III¹⁵⁵) e n.º 10.233/01 (art. 35, XVI¹⁵⁶). Apesar dos dispositivos citados permitirem a utilização daquele método consensual de solução de conflitos pelo Poder Público, em 2015, um §1º foi acrescentado ao art. 1º da Lei n.º 9.307/96 para estabelecer, de maneira genérica, que “a Administração Pública direta e indireta poderá utilizar-se da arbitragem para dirimir conflitos relativos a direitos patrimoniais disponíveis”¹⁵⁷.

Embora os novos contornos que vêm sendo conferidos aos princípios do direito administrativo, especialmente no que concerne ao conceito de indisponibilidade dos interesses públicos e que serão melhor abordados no capítulo seguinte, o fato é que o referido §1º do art. 1º da Lei n.º 9.307/96 passou a admitir, expressamente, que os entes públicos, em um verdadeiro

¹⁵³ BRASIL. Lei n.º 9.307/96, de 23 de setembro de 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19307.htm>. Acesso em 23 de abril de 2020.

¹⁵⁴ Art. 23-A. O contrato de concessão poderá prever o emprego de mecanismos privados para resolução de disputas decorrentes ou relacionadas ao contrato, inclusive a arbitragem, a ser realizada no Brasil e em língua portuguesa, nos termos da Lei no 9.307, de 23 de setembro de 1996. BRASIL. Lei n.º 8.987/95, de 13 de fevereiro de 1995. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8987compilada.htm>. Acesso em 23 de abril de 2020.

¹⁵⁵ Art. 11. O instrumento convocatório conterà minuta do contrato, indicará expressamente a submissão da licitação às normas desta Lei e observará, no que couber, os §§ 3º e 4º do art. 15, os arts. 18, 19 e 21 da Lei nº 8.987, de 13 de fevereiro de 1995, podendo ainda prever: III – o emprego dos mecanismos privados de resolução de disputas, inclusive a arbitragem, a ser realizada no Brasil e em língua portuguesa, nos termos da Lei nº 9.307, de 23 de setembro de 1996, para dirimir conflitos decorrentes ou relacionados ao contrato. BRASIL. Lei n.º 11.079/04, de 30 de dezembro de 2004. Disponível em:< http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/lei/111079.htm>. Acesso em 23 de abril de 2020.

¹⁵⁶ Art. 35. O contrato de concessão deverá refletir fielmente as condições do edital e da proposta vencedora e terá como cláusulas essenciais, ressalvado o disposto em legislação específica, as relativas a: XVI – regras sobre solução de controvérsias relacionadas com o contrato e sua execução, inclusive a conciliação e a arbitragem. BRASIL. Lei n.º 10.233/01, de 5 de junho de 2001. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/leis_2001/110233.htm>. Acesso em 23 de abril de 2020.

¹⁵⁷ Art. 1º, §1º. BRASIL. Lei n.º 9.307/96, de 23 de setembro de 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19307.htm>. Acesso em 23 de abril de 2020.

exercício de consensualidade, celebrem negócios jurídicos com os administrados e optem pela arbitragem como instância em que as controvérsias porventura surgidas serão solucionadas.

Por fim, temos a *mediação* e a *conciliação*. Apesar de constituírem mais uma técnica de resolução de conflitos em que as partes, de comum acordo, nomeiam um terceiro para auxiliar na solução da controvérsia, os institutos não se confundem. Basicamente, o mediador apenas auxilia às partes a compreender os interesses em conflito, a fim de que elas sejam capazes de identificar, por si mesmas, soluções para a resolução do litígio. O conciliador, por sua vez, adota uma postura mais ativa na negociação entre as partes, sugerindo alternativas para o desfecho da controvérsia.

O Código de Processo Civil previu, de modo explícito, as regras sobre a adoção da mediação e da conciliação no âmbito processual (título IV, capítulo III, seção V). E o art. 174 daquela lei é expresso em prever que “a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios criarão câmaras de mediação e conciliação, com atribuições relacionadas à solução consensual de conflitos no âmbito administrativo”¹⁵⁸. A Lei n.º 13.140/15, a seu turno, disciplinou a adoção da mediação como instrumento de solução de conflitos envolvendo a Administração Pública. Diferentemente do texto do §1º do art. 1º da Lei n.º 9.307/96 acima mencionado, o diploma normativo de 2015 admitiu, expressamente, que tanto os conflitos que versem sobre direitos disponíveis quanto os que tenham como objeto “direitos indisponíveis que admitam transação” sejam resolvidos por intermédio de um negociador, desde que, no último caso, a solução alcançada seja submetida à homologação pelo Poder Judiciário, depois de prévia manifestação do Ministério Público¹⁵⁹.

O Direito Penal também admite a utilização de instrumentos de consensualidade pelo Poder Público. Em que pese tratar-se do ramo jurídico responsável pelos ilícitos que atentam contra os valores mais fundamentais da sociedade, a natureza indisponível dos interesses

¹⁵⁸ BRASIL. Lei n.º 13.105/15, de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2015-2018/2015/lei/113105.htm>. Acesso em 23 de abril de 2020.

¹⁵⁹ Art. 3º Pode ser objeto de mediação o conflito que verse sobre direitos disponíveis ou sobre direitos indisponíveis que admitam transação. § 1º A mediação pode versar sobre todo o conflito ou parte dele. § 2º O consenso das partes envolvendo direitos indisponíveis, mas transigíveis, deve ser homologado em juízo, exigida a oitiva do Ministério Público. BRASIL. Lei n.º 13.140/15, de 26 de junho de 2015. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2015-2018/2015/lei/113140.htm>. Acesso em 23 de abril de 2020.

tutelados pelo Direito Penal não foram obstáculo a que o legislador admitisse que os órgãos de persecução criminal se sentassem à mesa de negociação com o acusado. É sabido que o Direito Penal é fundado nos princípios da fragmentariedade, da subsidiariedade e da *ultima ratio*, somente “entrando em cena” quando as demais estruturas do Direito se revelam impotentes para o controle da ordem pública. Nada obstante, a busca por uma maior eficiência desafiou os órgãos de persecução a negociar com o infrator, oferecendo-lhe, a título de concessão, o exercício do próprio *jus puniendi* estatal e a relativização dos princípios da indisponibilidade e da obrigatoriedade da ação penal pública.

A Lei n.º 9.099/95, por exemplo, ao regulamentar o procedimento a ser adotado para as chamadas infrações penais de menor potencial ofensivo, previu dois institutos voltados a um sistema penal não punitivo¹⁶⁰ ou, ao menos, de punição mais branda: (i) a ***transação penal*** e (ii) a ***suspensão condicional do processo***.

Ambos carregam, em sua essência, a consensualidade entre o Estado e o acusado, e foram gestados a partir da constatação de que o nosso sistema tradicional, vigente no país desde os anos 40, encontra-se em verdadeira crise, com cárceres lotados, presos em condições desumanas, alto índice de reincidência e dotado de elevado custo na manutenção de presídios¹⁶¹. Logo, novas alternativas se fizeram necessárias, mais céleres e eficientes à solução dos conflitos, além de mais baratas.

A ***transação penal*** é negócio jurídico em que o órgão do Ministério Público propõe deixar de oferecer a denúncia se o autor da infração, além de satisfazer os requisitos exigidos pela lei (não ter sido definitivamente condenado, pela prática de outro crime, à pena privativa de liberdade; não ter sido beneficiado, anteriormente, no prazo de cinco anos, por acordo semelhante; apresentar bons antecedentes), aceitar submeter-se, imediatamente, a uma pena restritiva de direitos¹⁶².

¹⁶⁰ SILVA JUNIOR, Edison Miguel da. Sistema Penal Consensual Não Punitivo – Lei 9.099/95. *Revista dos Tribunais*, São Paulo, ano 88, v. 762, abr./1999, p. 506-507.

¹⁶¹ FIGUEIRA JUNIOR, Joel Dias; LOPES, Maurício Antonio Ribeiro. *Comentários à lei dos juizados especiais cíveis e criminais*: Lei 9.099, de 26.09.1995. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000, p. 688.

¹⁶² Art. 76. BRASIL. Lei n.º 9.099/95, de 26 de setembro de 1995. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19099.htm>. Acesso em 23 de abril de 2020.

O acordo de transação penal somente pode ser negociado nos casos envolvendo infrações de menor potencial ofensivo, isto é, “contravenções penais e crimes a que a lei comine pena máxima não superior a 2 (dois) anos, cumulada ou não com multa”¹⁶³. Ademais, na negociação com o *parquet*, o autor da infração não necessita reconhecer a sua culpabilidade. A aplicação da sanção restritiva de direitos, inclusive, não será considerada em seus antecedentes criminais¹⁶⁴.

A **suspensão condicional do processo**, por sua vez, é um acordo por meio do qual o Ministério Público, ao oferecer a denúncia, propõe, ao acusado, suspender o processo por um período de dois a quatro anos. O autor da infração, se aceitar os termos oferecidos, admite submeter-se a um denominado período de prova, no curso do qual se compromete a satisfazer algumas obrigações, como reparar o dano, salvo impossibilidade de fazê-lo; deixar de frequentar determinados lugares; não se ausentar da comarca onde reside sem autorização do juiz; comparecer, mensalmente, perante o juízo, para informar e justificar suas atividades; dentre outras condições mais adequadas ao fato e à condição pessoal do infrator¹⁶⁵. A suspensão condicional do processo é cabível para os chamados crimes de médio potencial ofensivo, ou seja, aqueles em que a pena mínima cominada for igual ou inferior a um ano.

Se, no curso do período de prova, o beneficiário vier a ser processado por outro crime ou, sem motivo justificado, deixar de reparar o dano, o benefício será revogado e o processo retomará seu curso. Do contrário, se o infrator satisfizer todas as suas obrigações, ao final daquele período, o juiz declarará extinta a sua punibilidade.

Outra manifestação da consensualidade no âmbito do Direito Penal é a **colaboração premiada**. O ordenamento jurídico brasileiro previu o instituto em diversas leis esparsas.

¹⁶³ Art. 61. BRASIL. Lei n.º 9.099/95, de 26 de setembro de 1995. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19099.htm>. Acesso em 23 de abril de 2020.

¹⁶⁴ Art. 76. §6º A imposição da sanção de que trata o § 4º deste artigo não constará de certidão de antecedentes criminais, salvo para os fins previstos no mesmo dispositivo, e não terá efeitos civis, cabendo aos interessados propor ação cabível no juízo cível. Ibid.

¹⁶⁵ Art. 89. Ibid.

A Lei n.º 8.072/90¹⁶⁶, a qual trata dos crimes hediondos, no parágrafo único de seu art. 8º, estabelece que o agente que denunciar, à autoridade, os demais integrantes da quadrilha ou bando, terá a pena reduzida de um a dois terços¹⁶⁷. O art. 7º, por sua vez, acrescentou um §4º ao art. 159 do Código Penal, o qual passou a admitir, expressamente, a colaboração nos crimes de extorsão mediante sequestro, possibilitando, ao coautor que auxilie à autoridade na libertação do sequestrado, uma diminuição em sua pena¹⁶⁸.

A Lei n.º 9.034/95¹⁶⁹, que regia os crimes organizados, em seu art. 6º, também possibilitava a redução de pena, de um a dois terços, ao agente que, voluntariamente, cooperasse com a investigação do crime praticado e dos demais envolvidos. Já a Lei n.º 9.613/98, que dispõe sobre os crimes de lavagem ou ocultação de bens, direitos e capitais, logo no seu art. 1º, §5º, também tratou do instituto da colaboração premiada, admitindo, inclusive, outras espécies de benefícios àquele autor que forneça provas acerca do delito cometido, além da localização de bens e valores adquiridos como produto do crime¹⁷⁰. A depender da eficácia das informações prestadas aos órgãos de persecução, o juiz pode até deixar de aplicar a pena prevista pelo tipo penal. A Lei Antidrogas (n.º 11.343/06), igualmente, tratou do instituto ora analisado em seu art. 41¹⁷¹.

Além das legislações específicas, cujos dispositivos a respeito da colaboração premiada se aplicam, exclusivamente, aos delitos disciplinados no respectivo diploma normativo, a Lei n.º 9.807/99 trouxe uma permissão geral de utilização daquele instrumento consensual,

¹⁶⁶ BRASIL. Lei n.º 8.072/90, de 25 de julho de 1990. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18072.htm>. Acesso em 23 de abril de 2020.

¹⁶⁷ É importante ressaltar que o art. 288 do Código Penal, o qual tipificava o crime de quadrilha ou bando, foi alterado pela Lei n.º 12.850/13. Sua redação atual passa a definir o crime de associação criminosa, cujo tipo penal prevê uma pena de reclusão, de um a três anos, àquelas três ou mais pessoas que se associam para o fim específico de cometer crimes.

¹⁶⁸ O citado §4º do art. 159 do Código Penal teve a sua redação modificada pela Lei n.º 9.269/96, a qual fez ajustes pontuais ao instituto ali previsto.

¹⁶⁹ BRASIL. Lei n.º 9.034/95, de 03 de maio de 1995. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19034.htm>. Acesso em 23 de abril de 2020.

¹⁷⁰ Art. 1º, §5º. BRASIL. Lei n.º 9.613/98, de 3 de março de 1998. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19613.htm>. Acesso em 18 de março de 2020.

¹⁷¹ Art. 41. BRASIL. Lei n.º 11.343/06, de 23 de agosto de 2006. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2006/lei/111343.htm>. Acesso em 23 de abril de 2020.

inclusive estabelecendo, de forma expressa, a possibilidade do “perdão judicial e consequente extinção da punibilidade” ao colaborador qualificado como primário¹⁷².

Atualmente, a Lei n.º 12.850/13, a qual dispõe sobre os crimes praticados por organizações criminosas, define a colaboração premiada como um meio de obtenção de prova (art. 3º, I)¹⁷³. Diferentemente das legislações mencionadas anteriormente, que apenas admitiam a possibilidade de um dos envolvidos na infração penal investigada servir de auxiliar do Estado na apuração dos fatos em troca de um benefício, a Lei n.º 12.850/13 foi mais adiante, destacando uma seção específica destinada a regulamentar o instituto da colaboração premiada (seção I do capítulo II)¹⁷⁴. O legislador, assim, resolveu avançar e ir além do que simplesmente prever os benefícios a serem concedidos ao colaborador, os quais, é importante dizer, foram ampliados, admitindo-se, afora a redução da pena, a sua substituição por restritiva de direitos, o perdão judicial e a progressão de regime prisional. A Lei n.º 12.850/13 supriu a omissão existente em todas as legislações anteriores e disciplinou o procedimento a ser seguido pelo Poder Público nas tratativas do acordo com o colaborador¹⁷⁵. Estabeleceu as autoridades competentes para negociar com o agente disposto a cooperar (delegado de polícia e Ministério Público), o momento processual em que possível a colaboração, além da necessidade de sujeição do acordo à homologação judicial.

A colaboração premiada, assim, embora definida pelo legislador como um meio para a obtenção de prova, constitui verdadeiro instrumento de consenso, através do qual o Poder Público, em troca das informações fornecidas por um dos coautores ou partícipes que auxiliem

¹⁷² Art. 13. Poderá o juiz, de ofício ou a requerimento das partes, conceder o perdão judicial e a consequente [sic] extinção da punibilidade ao acusado que, sendo primário, tenha colaborado efetiva e voluntariamente com a investigação e o processo criminal, desde que dessa colaboração tenha resultado: I - a identificação dos demais coautores ou partícipes da ação criminosa; II - a localização da vítima com a sua integridade física preservada; III - a recuperação total ou parcial do produto do crime. Parágrafo único. A concessão do perdão judicial levará em conta a personalidade do beneficiado e a natureza, circunstâncias, gravidade e repercussão social do fato criminoso. BRASIL. Lei n.º 9.807/99, de 13 de julho de 1999. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19807.htm>. Acesso em 23 de abril de 2020.

¹⁷³ Art. 3º, §1º. BRASIL. Lei n.º 12.850/13, de 2 de agosto de 2013. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/lei/112850.htm>. Acesso em 23 de abril de 2020.

¹⁷⁴ Ibid.

¹⁷⁵ A Lei n.º 12.850/13 é considerada, por alguns doutrinadores, um verdadeiro microsistema da colaboração premiada no direito brasileiro. BADARÓ, Gustavo. O valor probatório da delação premiada: sobre o § 16 do art. 4º da Lei n.º 12.850/13, *Consulex: revista jurídica*, Brasília, v. 19, n. 443, fev. 2015, p. 26-29.

na investigação de infrações penais, especialmente aquelas dotadas de maior complexidade, como as praticadas por organizações criminosas, negocia o exercício do próprio *jus puniendi*.

Conforme demonstrado nas linhas acima, portanto, a consensualidade tem sido largamente utilizada no ordenamento jurídico brasileiro. Portanto, é possível concluir que o consenso, atualmente, “representa um importante mecanismo de recomposição da juridicidade, o que tende a ocorrer de maneira mais célere e com níveis de eficácia mais elevados e menor dispêndio de recursos”¹⁷⁶.

2.2 MANIFESTAÇÕES DA CONSENSUALIDADE NO DIREITO TRIBUTÁRIO

A consensualidade também já é uma realidade no direito tributário há algum tempo. O conhecido instituto da *denúncia espontânea* é exemplo de como a Administração Fiscal renuncia ao seu poder punitivo no caso de o contribuinte infrator confessar, espontaneamente, a prática de um ilícito e promover o pagamento do tributo devido, acompanhado dos acréscimos legais. A Fazenda Pública, em razão da atitude colaborativa do devedor, premia a sua conduta, isentando-o da multa prevista ao atraso.

O instituto não é recente no Brasil. A denúncia espontânea já havia sido regulamentada no art. 201 da Consolidação das Leis do Imposto de Consumo (Decreto n.º 26.149, de 1949)¹⁷⁷. Também se encontrava previsto no art. 76, I, da Lei n.º 4.502/64¹⁷⁸. No atual Código Tributário Nacional, a denúncia espontânea vem regulamentada no art. 138, o qual, em seu parágrafo

¹⁷⁶ GARCIA, Emerson. A Consensualidade no Direito Sancionador Brasileiro: Potencial Incidência no Âmbito da Lei nº 8.429/1992. *Revista SÍNTESE Responsabilidade Pública*, v. 141, p. 542-595, 2017. p. 549.

¹⁷⁷ Art. 201. Os contribuintes que procurarem espontaneamente a repartição arrecadadora, antes de qualquer procedimento fiscal, para sanar qualquer irregularidade ou recolher imposto devido à Fazenda Nacional, poderão ser atendidos dentro de dez (10) dias, contados da data do requerimento, independente de qualquer penalidade. Parágrafo único. Excetua-se da regra deste artigo o recolhimento espontâneo do imposto fora da norma prevista na letra *a* da Observação 2.ª, Tabela "A", deste Decreto-lei, caso em que será feito com as seguintes multas (Decreto-lei n.º 9.276, de 1946, art. 2.º): a) de 10%, quando se verificar até quinze (15) dias da data da entrega do produto a consumo; b) de 20%, depois de quinze (15) até trinta (30) dias; e c) de 50%, depois de trinta (30) dias. BRASIL. Decreto n.º 26.149, de 1949. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1930-1949/D26149.htm>. Acesso em 23 de abril de 2020.

¹⁷⁸ Art. 76. Não serão aplicadas penalidades: I - aos que, antes de qualquer procedimento fiscal, procurarem espontaneamente, a repartição fazendária competente, para denunciar a falta e sanar a irregularidade, ressalvados os casos previstos no art. 81, nos incisos I e II do art. 83 e nos incisos I, II e III do art. 87. BRASIL. Lei n.º 4.502/64, de 30 de novembro de 1964. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/14502.htm>. Acesso em 23 de abril de 2020.

único, condiciona o benefício da isenção da penalidade, pelo não recolhimento tempestivo do tributo, à inexistência de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização instaurados para a apuração da infração.

Para fins do parágrafo único do art. 138, considerar-se-á espontânea a autodenúncia que ocorrer antes da Administração Pública iniciar qualquer procedimento ou fiscalização para o recebimento do tributo devido. Não se incluem os atos administrativos dos quais o contribuinte não tenha normal ciência, ou seja, que ocorram dentro da repartição fiscal. O contribuinte deve saber o exato momento que perde o direito à espontaneidade.¹⁷⁹

Também é possível citar, como mais uma expressão da consensualidade tributária, o ***pagamento de tributo como uma causa extintiva da punibilidade no Direito Penal***. A previsão de que o aludido pagamento, desde que integral, representa um obstáculo à aplicação das penas nos crimes de natureza tributária não é novidade no ordenamento jurídico brasileiro. A Lei n.º 4.357/64 estabelecia que o fato típico, ilícito e culpável deixava de ser punível se o contribuinte recolhesse o tributo devido “antes da decisão administrativa de primeira instância no respectivo processo fiscal”¹⁸⁰.

Mais recentemente, a Lei n.º 8.137/90, já mencionada anteriormente, também previu, expressamente, que, “quando o agente promover o pagamento de tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia”, extinguir-se-á a punibilidade dos crimes contra a ordem tributária naquela regulados¹⁸¹. Embora a referida previsão legal tenha sido revogada pela Lei n.º 8.383/91, a mesma causa extintiva foi ressuscitada pelo art. 34 da Lei n.º 9.249/95, inclusive estendendo seus efeitos aos crimes tipificados na Lei n.º 4.729/65¹⁸².

¹⁷⁹ ARAÚJO E MENDONÇA, Maria Lírida de Araújo E SILVA FILHO, Arnaldo Coelho da. Indução Tributária e Denúncia Espontânea: Redefinições a Partir da Jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça. *Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário*, 2017. V. 12. p 70.

¹⁸⁰ Art. 11, §1º. BRASIL. Lei n.º 4.357/64, de 16 de julho de 1964. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/14357.htm>. Acesso em 23 de abril de 2020.

¹⁸¹ Art. 14. BRASIL. Lei n.º 8.137/90, de 27 de dezembro de 1990. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18137.htm>. Acesso em 23 de abril de 2020.

¹⁸² Art. 34. BRASIL. Lei n.º 9.249/95, de 26 de dezembro de 1995. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19249.htm>. Acesso em 23 de abril de 2020.

Previsão semelhante é encontrada no art. 83 da Lei n.º 9.430/96¹⁸³, o qual acrescentou que a extinção da punibilidade pode advir da quitação de parcelamento do crédito tributário.

Apesar do legislador ter fixado um limite temporal para que o pagamento do tributo possa ser considerado uma causa extintiva de punibilidade, a jurisprudência atual do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça é mais benevolente com o devedor que, embora de maneira ardil, deixa de cumprir com as suas obrigações tributárias. Segundo o entendimento predominante no âmbito daqueles tribunais, as consequências em relação à punibilidade do agente em decorrência da quitação do crédito tributário podem ocorrer a qualquer tempo, inclusive após o advento do trânsito em julgado da sentença penal condenatória¹⁸⁴.

Ora, a consensualidade, aqui, não somente é admitida em meio à relação jurídica tributária (parcelamento e pagamento do tributo devido) como também acarreta efeitos no âmbito criminal, afetando, como visto, a punibilidade do agente infrator. Cezar Roberto Bitencourt denomina esse mecanismo de cláusula de regularização fiscal, “na medida em que tem por objetivo motivar o autor do crime a assumir um comportamento político-criminalmente valioso”, ressaltando, ainda, o doutrinador se tratar de uma verdadeira estratégia que possibilita ao Estado obter recursos financeiros de fontes que ele não alcançaria sozinho, além de inserir o contribuinte na legalidade novamente¹⁸⁵.

Outros dois instrumentos consensuais, já existentes no ordenamento jurídico brasileiro, tiveram a sua aplicação específica ao direito tributário recentemente regulamentada: o *negócio jurídico processual* (NJP) e a *transação tributária*.

¹⁸³ Art. 83. BRASIL. Lei n.º 9.430/96, de 27 de dezembro de 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19430.htm>. Acesso em 23 de abril de 2020.

¹⁸⁴ STF. RE 575071 AgR, Relator(a): Min. LUIZ FUX, Primeira Turma, julgado em 05/02/2013, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-038 DIVULG 26-02-2013 PUBLIC 27-02-2013. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?classeNumeroIncidente=%22RE%20575071%22&base=acordaos&sinonimo=true&plural=true&page=1&pageSize=10&sort=_score&sortBy=desc&isAdvanced=true>. Acesso em 18 de junho de 2020. STJ. RHC 98.508/SP, Rel. Ministro ANTONIO SALDANHA PALHEIRO, SEXTA TURMA, julgado em 23/10/2018, DJe 13/11/2018. Disponível em: <<https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=200800064652&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>>. Acesso em 23 de abril de 2020.

¹⁸⁵ BITENCOURT, Cezar Roberto. *Crimes Contra a Ordem Tributária*. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 83.

O Negócio Jurídico Processual é instituto que encontra previsão legal nos arts. 190 e 191 do Código de Processo Civil¹⁸⁶. Trata-se de instrumento que busca a solução do litígio processual por meio do consenso entre as partes. É importante perceber que, para além da previsão de negócios processuais típicos, o legislador admitiu, expressamente, a celebração de negócios processuais atípicos.

Em âmbito federal, a celebração de NJP pela Procuradoria da Fazenda Nacional, no tocante aos débitos inscritos em DAU, é expressamente autorizada pelo art. 19, §13 da Lei n.º 10.522/02, que, inclusive, estendeu a possibilidade de ajuste para a fase administrativa da cobrança¹⁸⁷. Referido dispositivo legal foi devidamente regulamentado pela Portaria PGFN n.º 742, de 21 de dezembro de 2018.

Assim, na exigência de um tributo federal, ainda que antes do ajuizamento da execução fiscal, é facultada à União a possibilidade de negociar com o contribuinte sobre questões relacionadas à atividade de cobrança, como, por exemplo, as que versem sobre “calendarização” da prática de atos processuais, “plano de amortização do débito fiscal, aceitação, avaliação, substituição e liberação de garantias, ou o modo de constrição ou alienação de bens”¹⁸⁸.

Na esteira das outras medidas tratadas nas linhas acima, a possibilidade de celebração de NJP, no âmbito da cobrança do crédito público, além da economia obtida com a redução de litigiosidade e com a rápida solução do processo judicial, prestigia o princípio da eficiência da Administração Pública, o que auxilia no incremento da arrecadação e no recebimento de receitas indispensáveis à execução de políticas públicas.

¹⁸⁶ BRASIL. Lei n.º 13.105/15, de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm>. Acesso em 23 de abril de 2020.

¹⁸⁷ Art. 19, §13. Sem prejuízo do disposto no § 12 deste artigo, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional regulamentará a celebração de negócios jurídicos processuais em seu âmbito de atuação, inclusive na cobrança administrativa ou judicial da dívida ativa da União. BRASIL. Lei n.º 10.522/02, de 19 de julho de 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110522.htm>. Acesso em 23 de abril de 2020.

¹⁸⁸ Art. 1º, §2º. BRASIL. Portaria PGFN n.º 742/2018, de 21 de dezembro de 2018. Disponível em: <https://www.in.gov.br/materia/-/asset_publisher/Kujrw0TZC2Mb/content/id/57215404/do1-2018-12-28-portaria-n-742-de-21-de-dezembro-de-2018-57215400>. Acesso em 23 de abril de 2020.

A transação tributária, a seu turno, possui assento legal nos arts. 156, III e 171 do CTN¹⁸⁹. O legislador, contudo, condicionava a utilização desse instrumento consensual de resolução de conflitos à sua regulamentação por lei específica, a qual, no âmbito federal, vem a ser a Lei n.º 13.988, de 14 de abril de 2020¹⁹⁰. Por meio da transação, é possível a extinção do crédito tributário a partir de concessões recíprocas por parte do Fisco, de um lado, e do contribuinte, de outro¹⁹¹.

Não obstante a existência de vozes na doutrina que defendem a impossibilidade de o tributo ser objeto de ajuste entre Fisco e contribuinte em razão da natureza vinculada da exação¹⁹², a transação tributária é medida que, na prática, por evidenciar uma solução mais rápida e adequada ao litígio, poderá ser bastante benéfica aos cofres públicos. Em outras palavras, a transação tributária permite a rápida e efetiva consecução do interesse público. O próprio STF vem reconhecendo os benefícios, ao erário, de soluções alcançadas por meio da negociação entre Fisco e contribuinte.

Poder Público. Transação. Validade. Em regra, os bens e o interesse público são indisponíveis, porque pertencem à coletividade. E, por isso, o Administrador, mero gestor da coisa pública, não tem disponibilidade sobre os interesses confiados à sua guarda e realização. Todavia, há casos em que o princípio da indisponibilidade do interesse público deve ser atenuado, mormente quando se tem em vista que a solução adotada pela Administração é a que melhor atenderá à últimação deste interesse. Assim, tendo o acórdão recorrido concluído pela não onerosidade do acordo celebrado, decidir de forma diversa implicaria o reexame da matéria fático-probatória,

¹⁸⁹ Art. 156. Extinguem o crédito tributário: [...] III - a transação; Art. 171. A lei pode facultar, nas condições que estabeleça, aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária celebrar transação que, mediante concessões mútuas, importe em determinação de litígio e consequente extinção de crédito tributário. Parágrafo único. A lei indicará a autoridade competente para autorizar a transação em cada caso. BRASIL. Lei n.º 5.172/66, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm>. Acesso em 18 de março de 2020.

¹⁹⁰ BRASIL. Lei n.º 13.988/20, de 14 de abril de 2020. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/lei/113988.htm>. Acesso em 23 de abril de 2020.

¹⁹¹ “Bem entendido, não é propriamente a transação (celebração de transação) que extingue o crédito tributário, mas o cumprimento das condições pactuadas no instrumento de transação (art. 156, inciso III, CTN). A extinção do crédito é, pois, efeito do integral cumprimento do quanto transacionado”. MELO FILHO, João Aurino de (org.). *Execução Fiscal Aplicada: Análise Pragmática do Processo de Execução Fiscal*. 8. ed. Salvador: JusPodium, 2020. p.752.

¹⁹² SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Transação e Arbitragem no Direito Tributário: Paranoia ou Mistificação? In: GUIMARÃES, Vasco Branco (org.). *Transação e Arbitragem no Âmbito Tributário: Homenagem ao Jurista Carlos Mário da Silva Velloso*. Belo Horizonte: Forum. 2008. P. 167.

o que é vedado nesta instância recursal (Súm. 279/STF). Recurso extraordinário não conhecido.¹⁹³

A transação poderia ser o instrumento a viabilizar a negociação entre Fisco e devedor por meio do qual aquele, em troca de informações essenciais prestadas por um dos envolvidos na fraude, em colaboração com a persecução patrimonial voltada ao pagamento do crédito evadido, conceder-lhe-ia, a título de benefício, a isenção ou remissão de sua responsabilidade solidária. Contudo, consoante será esclarecido no capítulo a seguir, não foi essa a intenção do legislador, ao menos na edição da Lei n.º 13.988/2020.

Diante de tantas manifestações de consensualidade existentes no ordenamento jurídico pátrio, especialmente no âmbito do Direito Tributário, a cooperação premial tributária pode ser mais um instrumento voltado a uma atuação administrativa mais eficiente, no caso, no exercício da função arrecadatória de tributos.

E, como vimos acima, nem mesmo a conhecida excepcionalidade do Direito Penal impediu as tratativas entre os órgãos de persecução criminal e o autor do delito. Em alguns casos, como na colaboração premiada regulamentada pela Lei n.º 12.850/13, o consenso representa um verdadeiro meio de obtenção de prova, possibilitando à polícia e ao Ministério Público o acesso a informações que lhe auxiliem na investigação em detrimento de outros elementos do crime. A possibilidade de a autoridade criminal transacionar com o infrator confere eficiência à ação de prevenção e combate a algumas espécies de crimes que passaram a ser consumados através de atos executórios mais sofisticados, notadamente aqueles praticados por organizações criminosas cada vez mais complexas.

O desenvolvimento da consensualidade também pode ser verificado na ordem jurídica internacional¹⁹⁴. A título de exemplo, podemos citar a Convenção das Nações Unidas contra o Crime Organizado Transnacional (promulgada pelo Decreto n.º 5.015, de 12 de março de 2004),

¹⁹³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. 1ª Turma. Recurso Extraordinário n.º. 253885/MG. Relator: Ministra Ellen Gracie. Brasília, 04 jun. 2002. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?classeNumeroIncidente=%22RE%20253885%22&base=acordaos&sinonimo=true&plural=true&page=1&pageSize=10&sort=_score&sortBy=desc&isAdvanced=true>. Acesso em 17 de julho de 2020.

¹⁹⁴ GARCIA, Emerson. A Consensualidade no Direito Sancionador Brasileiro: Potencial Incidência no Âmbito da Lei n.º 8.429/1992. *Revista SÍNTESE Responsabilidade Pública*, v. 141, p. 542-595, 2017. p. 555.

também conhecida como Convenção de Palermo. Seu art. 26 orienta os Estados Partes a adotarem “as medidas adequadas para encorajar as pessoas que participem ou tenham participado em grupos criminosos organizados a fornecerem informações úteis às autoridades competentes para efeitos de investigação e produção de provas” em troca de alguma espécie de benefício, como a redução de pena ou até a imunidade do infrator¹⁹⁵. Na mesma linha é o texto do art. 37 da Convenção das Nações Unidas contra a Corrupção, denominada Convenção de Mérida (promulgada pelo Decreto n.º 5.687, de 31 de janeiro de 2006)¹⁹⁶.

Considerando a proximidade entre os direitos penal e tributário, os quais, por sua natureza mais acentuada na relação com os indivíduos, submetem-se a regimes jurídicos semelhantes e sujeitam-se aos mesmos princípios normativos (legalidade, taxatividade, irretroatividade etc.)¹⁹⁷, por que não admitir um instrumento com as mesmas características para o combate às fraudes fiscais estruturadas e, por conseguinte, propiciar às Fazenda Públicas obter a satisfação dos créditos tributários? A diferença é que, enquanto a negociação firmada sob a Lei n.º 12.850/13 tem por objetivo a obtenção de dados que levem o Estado a descobrir o paradeiro de vítimas, coautores, partícipes, produtos e proveitos do crime investigado, isto é, a

¹⁹⁵ Artigo 26. Medidas para intensificar a cooperação com as autoridades competentes para a aplicação da lei. 1. Cada Estado Parte tomará as medidas adequadas para encorajar as pessoas que participem ou tenham participado em grupos criminosos organizados: a) A fornecerem informações úteis às autoridades competentes para efeitos de investigação e produção de provas, nomeadamente; i) A identidade, natureza, composição, estrutura, localização ou atividades dos grupos criminosos organizados; ii) As conexões, inclusive conexões internacionais, com outros grupos criminosos organizados; iii) As infrações que os grupos criminosos organizados praticaram ou poderão vir a praticar; b) A prestarem ajuda efetiva e concreta às autoridades competentes, susceptível de contribuir para privar os grupos criminosos organizados dos seus recursos ou do produto do crime. 2. Cada Estado Parte poderá considerar a possibilidade, nos casos pertinentes, de reduzir a pena de que é passível um argüido que coopere de forma substancial na investigação ou no julgamento dos autores de uma infração prevista na presente Convenção. 3. Cada Estado Parte poderá considerar a possibilidade, em conformidade com os princípios fundamentais do seu ordenamento jurídico interno, de conceder imunidade a uma pessoa que coopere de forma substancial na investigação ou no julgamento dos autores de uma infração prevista na presente Convenção. BRASIL. Decreto n.º 5.015, de 12 de março de 2004. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/decreto/d5015.htm>. Acesso em 23 de abril de 2020.

¹⁹⁶ Art. 37. BRASIL. Decreto n.º 5.687, de 31 de janeiro de 2006. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2006/Decreto/D5687.htm>. Acesso em 23 de abril de 2020.

¹⁹⁷ “Daí o paralelo que doutrinariamente é feito entre o Direito Tributário e Direito Penal: legalidade estrita, tipicidade fechada, irretroatividade da lei, lacunas como vazios de liberdade, vedação da analogia etc. são todas formulações que vêm do Direito Penal e são transplantadas para o Direito Tributário que é considerado seu “primo irmão”. Por quê? Porque se pretende assegurar ao patrimônio o mesmo grau de proteção deferido à liberdade individual.” GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4. ed. São Paulo: Quartier Latin. 2019. p. 251.

aplicação da pena com os demais efeitos genéricos e específicos da condenação¹⁹⁸, as informações auferidas por meio da cooperação premial tributária auxiliaria à Fazenda Pública credora a desbaratar planejamentos fiscais ilícitos e estratégias de blindagem patrimonial com a finalidade exclusivamente extrapenal de promover a quitação do crédito público evadido.

A partir do histórico da consensualidade em ambos os ramos jurídicos, é até possível vislumbrar certa similaridade quanto à evolução na adoção de instrumentos de conciliação em cada uma daquelas esferas, seja no oferecimento da denúncia, seja no ajuizamento de uma execução fiscal, de maneira que o caminho a percorrer até chegarmos à admissibilidade da cooperação premial tributária pode vir a ser o mesmo daquele trilhado no âmbito criminal.

Primeiramente, as hipóteses consensuais foram previstas para aqueles crimes de menor complexidade e potencial ofensivo, como as medidas de composição dos danos civis, a transação penal e a suspensão condicional do processo instituídas pela Lei n.º 9.099/95. Hoje, a colaboração premiada é instrumento que pode ser aplicado, até mesmo, nos crimes mais graves e de grande complexidade, como aqueles praticados por organizações criminosas. No sistema tributário, o consenso apareceu, primeiramente, na denúncia espontânea, em que a Administração, em troca da confissão do infrator, renuncia à cobrança de, apenas, parte do crédito constituído (a multa); mais recentemente, o legislador admitiu a possibilidade de a Administração Tributária buscar um maior entendimento com o devedor não contumaz, seja através do negócio jurídico processual, seja através da transação tributária. É conclusão lógica, portanto, ampliar ainda mais esse universo e permitir a cooperação premial a toda e qualquer cobrança tributária, principalmente naqueles casos de fraudes fiscais complexas e estruturadas.

¹⁹⁸ Arts. 91 a 92. BRASIL. Decreto-Lei n.º 2.848/40, de 7 de dezembro de 1940. Código Penal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del2848compilado.htm>. Acesso em 23 de abril de 2020.

3. COOPERAÇÃO PREMIAL TRIBUTÁRIA

3.1 COOPERAÇÃO PREMIAL TRIBUTÁRIA COMO UM INSTRUMENTO NOVO NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO

Uma das principais consequências da evasão fiscal é a diminuição da arrecadação pelo Estado. Os prejuízos daí advindos afetam as contas públicas e, por óbvio, toda a sociedade, posto que diversas demandas sociais são custeadas com o dinheiro recolhido dos tributos.

A evasão, de maneira bem pragmática, pode ser descrita como um (grande) obstáculo ao credor, no caso, a Fazenda Pública, ilicitamente criado pelo devedor, para obter o pagamento de seu crédito. Muitas vezes, a dificuldade para a satisfação do crédito não recai sobre a identificação do *an debeatur, cui debeatur, quis debeatur, quid debeatur* ou *quantum debeatur*. Em se tratando de um crédito tributário, normalmente, o título executivo é constituído contendo todos os elementos legalmente exigidos: o tributo devido, a quem é devido, quem deve, o que é devido e o quanto é devido. Não por outra razão, o legislador conferiu presunção (*iuris tantum*) de legitimidade à certidão de dívida ativa¹⁹⁹.

As tipologias de fraude relatadas em capítulo específico são praticadas, no mais das vezes, não para evitar a ocorrência do fato gerador. O planejamento tributário ilícito é elaborado para ocultar a figura do verdadeiro contribuinte/responsável e/ou para blindar o seu patrimônio, tudo a impedir que o crédito seja devidamente pago. Conforme será demonstrado a seguir, é bastante considerável o número de execuções fiscais que terminam frustradas porque não localizado o devedor e/ou bens sobre os quais possa recair uma penhora.

A cooperação premial tributária, pois, é um instrumento proposto como uma alternativa de solução àquele problema. Ou seja, através do consenso com um dos envolvidos na evasão, a Fazenda Pública busca informações que lhe permita alcançar, integralmente, o pagamento de seu crédito. A sua intenção, ao negociar um acordo, é receber, efetivamente, o quanto lhe

¹⁹⁹ Art. 3º - A Dívida Ativa regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez. Parágrafo Único - A presunção a que se refere este artigo é relativa e pode ser ilidida por prova inequívoca, a cargo do executado ou de terceiro, a quem aproveite. BRASIL. Lei n.º 6.830/80, de 22 de setembro de 1980. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6830.htm>. Acesso em 23 de abril de 2020.

devem. E, para isso, oferece um benefício àquele que, embora parte no planejamento abusivo, opta por colaborar.

Como vimos, existem outros instrumentos semelhantes que também se baseiam na consensualidade para auxiliar as investigações estatais, alguns, inclusive, já regulamentados no ordenamento jurídico brasileiro. Nada obstante, a cooperação premial tributária, embora inspirada naqueles institutos, com eles não pode ser confundida. E é isso que se buscará fazer logo no início do presente capítulo, distinguir a cooperação premial tributária de outros instrumentos que lhe são análogos.

3.1.1 Cooperação premial tributária e acordo de leniência

O acordo de leniência é um instrumento mais afeto ao chamado Direito Administrativo Sancionador²⁰⁰. No Direito Público, verifica-se uma atuação mais acentuada da Administração em seu aspecto punitivo, em que as sanções passaram a ter um papel motivador importante no cumprimento, pelos cidadãos, das obrigações impostas pelo Estado.

A origem remota desse fato pode ser encontrada no alargamento das funções estatais, que passaram a englobar a regulação de questões atinentes à defesa do consumidor, do meio-ambiente, da liberdade e livre concorrência econômicas, à regulação de diversas atividades, como telecomunicações, transportes dentre outros. Essa regulação é feita não apenas por meio do estabelecimento de normas, mas também pela fiscalização de seu cumprimento e a consequente imposição de sanções em caso de inobservância²⁰¹.

Exemplificativamente, podemos citar as sanções que o Banco Central do Brasil (BACEN), a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) e o Conselho Administrativo de Defesa Econômica (CADE) podem aplicar no âmbito das atividades sob suas respectivas

²⁰⁰ “O acordo de leniência, como instrumento de apuração de ilícitos, foi previsto pela Lei 12.846/2013, conhecida também como Lei Anticorrupção (LAC). A LAC veio inaugurar, no ordenamento pátrio, a possibilidade de responsabilização administrativa e civil de pessoas jurídicas pela prática de atos lesivos contra a Administração Pública nacional e estrangeira. Com sua promulgação, o Estado passou a deter meios de sancionar pessoas jurídicas de forma efetiva”. SIMÃO, Valdyr Moisés.; VIANNA, Marcelo Pontes. *O Acordo de Leniência na Lei Anticorrupção*. Histórico, Desafios e Perspectivas. São Paulo: Trevisan Editora, 2017. p. 21.

²⁰¹ COSTA, Helena Regina Lobo da. *Direito Penal Econômico e Direito Administrativo Sancionador: Ne Bis In Idem como Medida de Política Sancionadora Integrada*. Tese de Livre-Docência apresentada na Universidade de São Paulo (USP), em 2013, p. 117.

competências. As penalidades são as mais diversas, podendo consistir em advertência, multa pecuniária, suspensão do exercício de cargos, inabilitação temporária ou permanente para o exercício de atividades etc.²⁰² Não por acaso, as mesmas leis que descreveram aquelas penalidades também previram normas sobre programas de leniência. E, conforme já tratado em tópico específico, o legislador estabeleceu, em troca da colaboração do infrator, benefícios que recaem sobre a atividade administrativa sancionatória, isentando ou reduzindo as penas aplicáveis às infrações cometidas, além da possibilidade de extinção do respectivo processo administrativo.

A Administração Pública, assim, ao negociar com o infrator, promove uma verdadeira análise de custo-benefício entre a aplicação da penalidade e a viabilização da persecução administrativa. Leva em consideração os próprios fundamentos do direito sancionador, “ressaltando que a função administrativa sancionatória não pode ser entendida como um fim em si mesma”²⁰³.

A utilização da sanção como forma de estimular o cumprimento de obrigações também é uma estratégia utilizada no campo do direito tributário.

Nesse contexto de mudanças, a necessidade de assegurar tanto os objetivos arrecadatórios (maximizados) do Estado brasileiro, bem como o bom funcionamento do referido sistema autodeclarativo, associou-se à expansão do Direito Tributário Sancionador, cujas penalidades, diretamente aplicadas pela Administração Fazendária, constituem mecanismo jurídico de *enforcement*, voltado, precisamente, ao combate das violações às normas impositivas de tributos e deveres acessórios, assim entendidas as prestações, positivas ou negativas, estipuladas no interesse da arrecadação ou da fiscalização tributária.²⁰⁴

A sanção mais comum é a multa, a qual pode ser classificada como moratória, quando decorrente do atraso no pagamento do tributo, ou de ofício, que consiste na punição pelo descumprimento de alguma obrigação tributária acessória ou pela prática de algum outro tipo de ilícito.

²⁰² Lei n.º 13.506/17, art. 5º; Lei n.º 6.385/76, art. 11; e Lei n.º 12.529/11, art. 37, respectivamente.

²⁰³ FIDALGO, Carolina Barros; CANETTI, Rafaela Coutinho. Os Acordos de Leniência na Lei de Combate à Corrupção. In: SOUZA, Jorge Munhos; QUEIROZ, Ronaldo Pinheiro de. (org). *Lei Anticorrupção*. Salvador: Juspodium, 2015. p. 255.

²⁰⁴ DANTAS, Rodrigo Numeriano Dubourcq. *Direito Tributário Sancionador: Culpabilidade e Segurança Jurídica*. São Paulo: Quartier Latin, 2018. p. 23.

A multa de mora, tal qual os juros e demais encargos legais²⁰⁵, é calculada sobre o montante do tributo devido. A soma de todos aqueles valores resulta no crédito tributário que será, ao final do lançamento, cobrado do contribuinte ou responsável inadimplente. E, como cada um daqueles acréscimos possui uma natureza específica, a sua cumulação já restou referendada pelo Superior Tribunal de Justiça²⁰⁶.

A multa de ofício, por sua vez, não é um tributo, mas a obrigação de pagá-la tem natureza tributária²⁰⁷. Nos termos do art. 113, §3º do CTN, “a obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária”²⁰⁸. Isso significa que, se o valor da penalidade aplicada não for devidamente pago, haverá a constituição do respectivo crédito público, com o adicional dos demais acréscimos legais.

Nesse ponto, a cooperação premial tributária ora proposta não tem a sua incidência limitada ao campo sancionatório. Até porque, a evasão fiscal é praticada com o fim de se esquivar do pagamento do crédito tributário em si, tenha sido ele constituído a partir de fatos geradores lícitos ou ilícitos. A investigação desencadeada no âmbito da Fazenda Pública tem por finalidade precípua a satisfação do valor devido, e não a aplicação de uma sanção aos evasores (a qual já terá incidido, sob a natureza de multa de mora e/ou de ofício, em fase anterior, qual seja, no processo de constituição do crédito).

Desvendar o planejamento tributário abusivo é, assim, apenas um dos estágios da atividade persecutória do Fisco. A mera deflagração do ato ilícito sem a identificação do patrimônio suficiente à satisfação integral do crédito público não evitará, pois, uma cobrança frustrada e, por conseguinte, o arquivamento do processo executivo fiscal.

²⁰⁵ Art. 1º. BRASIL. Decreto-Lei n.º 1.569/77, de 8 de agosto de 1977. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del1569.htm>. Acesso em 14 de outubro de 2020.

²⁰⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. 1ª Turma. Recurso Especial n.º 1.033.295/MG. Relator: Ministro Luiz Fux. Decisão Unânime. Brasília, 11 nov. 2008. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=4430537&num_registro=200800352130&data=20081201&tipo=5&formato=PDF>. Acesso em 14 de outubro de 2020.

²⁰⁷ ALEXANDRE. Ricardo. *Direito Tributário Esquematizado*. 7. ed. São Paulo: Método. 2013. p. 258.

²⁰⁸ Art. 113, §3º. BRASIL. Lei n.º 5.172/66, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm>. Acesso em 18 de março de 2020.

A cooperação premial tributária, portanto, e diferentemente do que almejado através do acordo de leniência consoante regulamentado na ordem jurídica pátria, busca o acesso, pela Administração Tributária, a informações sobre a evasão fiscal que levem, necessariamente, à quitação de seu crédito através dos bens pertencentes aos corresponsáveis solidários delatados pelo cooperador. Ou seja, mais importante do que conhecer sobre os fatos ilícitos, a Fazenda Pública credora, através daquele instrumento de negociação, intenta, de fato, saber a respeito do patrimônio que será, ao fim e ao cabo, utilizado para pagar o crédito tributário inadimplido.

3.1.2 Cooperação premial tributária e colaboração premiada

Também não podemos confundir a cooperação premial tributária em estudo com a colaboração premiada prevista e regulamentada na Lei n.º 12.850/13. É inegável que o instituto do direito penal serviu de inspiração à cooperação premial tributária, contudo, é preciso evidenciar as diferenças entre tais institutos.

A primeira distinção recai sobre os objetivos aspirados por cada um daqueles instrumentos. A colaboração premiada, nos termos do art. 3º, I, da Lei n.º 12.850/13, é definida como um meio de obtenção de prova.

Enquanto os meios de prova são aptos a servir, diretamente, ao convencimento do juiz sobre a veracidade ou não de uma afirmação fática (p. ex., o depoimento de uma testemunha, ou o teor de uma escritura pública), os meios de obtenção de provas (p. ex., uma busca e apreensão) são instrumentos para a colheita de elementos ou fontes de provas, estes sim, aptos a convencer o julgador (p. ex., um extrato bancário encontrado em uma busca e apreensão domiciliar). Ou seja, enquanto o meio de prova se presta ao convencimento direto do julgador, os meios de obtenção de provas somente indiretamente, e dependendo do resultado de sua realização, poderão servir à reconstrução da história dos fatos²⁰⁹.

Logo, configura um instituto voltado a carrear elementos probatórios que possam fundamentar uma sentença penal condenatória em face dos demais coautores e/ou partícipes do delito investigado.

²⁰⁹ BADARÓ, Gustavo. *Processo Penal*. 1. ed. Rio de Janeiro: Campus/Elsevier, 2012. p. 270

A cooperação premial tributária, por sua vez, tem por objetivo a obtenção de informações que levem à Administração a alcançar a satisfação integral do crédito público. Não há, necessariamente, o interesse na identificação de outros corresponsáveis para lhes aplicar uma penalidade. Ao contrário, as informações fornecidas pelo cooperador devem ser eficazes a ponto de revelar o paradeiro dos bens dos delatados e em valor suficiente à quitação do tributo inadimplido.

Ademais, o termo de colaboração premiada, segundo o art. 6º, II e IV, da Lei n.º 12.850/13, pode ser negociado pelo delegado de polícia ou pelo Ministério Público²¹⁰. Ora, nenhum daqueles órgãos é titular do crédito tributário. Isso os impede, portanto, de sentar-se à mesa de negociação, frente a um dos devedores solidários, e oferecer-lhe, em troca de sua cooperação, qualquer benefício que possa recair sobre a sua responsabilidade pelo pagamento do tributo.

Trata-se do mesmo raciocínio utilizado para a cobrança da multa penal. Apesar de ter definido que a legitimidade para propor a cobrança da multa pecuniária fixada em sentença penal condenatória é do Ministério Público, o STF reconheceu a competência subsidiária da Fazenda Pública²¹¹. Assim, embora a cobrança possa ser realizada pela Procuradoria da Fazenda Nacional ou pela Procuradoria de Estado nos casos de inércia do órgão do *parquet*, a sua natureza penal lhes impede qualquer ato de disposição sobre o valor da multa determinada pelo juízo criminal. Qualquer negociação a respeito de seu pagamento somente pode ser conduzida pelo “dono” da ação penal, o Ministério Público. Referido entendimento, inclusive, foi o adotado pelo legislador quando da edição da Lei n.º 13.988/20, cujo art. 5º, I, estabeleceu,

²¹⁰ Art. 6º. O termo de acordo da colaboração premiada deverá ser feito por escrito e conter: [...] II - as condições da proposta do Ministério Público ou do delegado de polícia; [...] IV - as assinaturas do representante do Ministério Público ou do delegado de polícia, do colaborador e de seu defensor. BRASIL. Lei n.º 12.850/13, de 2 de agosto de 2013. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/lei/12850.htm>. Acesso em 23 de abril de 2020.

²¹¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI n.º 3150. Relator: Min. Roberto Barroso. Acórdão. Brasília, 13 dez. 2018.

expressamente, a multa penal como uma das hipóteses que não podem ser objeto de transação tributária²¹².

Por isso, a cooperação premial tributária, sendo firmada com a própria Administração Fiscal, é o instrumento mais apropriado para viabilizar uma negociação em meio à qual haja o oferecimento de um benefício relacionado ao crédito público inadimplido. Afinal, é o próprio credor quem estará à frente das tratativas com o cooperador e, como tal, é quem pode dispor sobre as garantias que a lei tiver estabelecido em seu favor.

3.1.3 Cooperação premial tributária e *whistleblowing*

Embora prestem auxílio ao Estado fornecendo-lhe informações relevantes às investigações sobre determinadas infrações, *whistleblower* e cooperador são figuras que não se confundem.

Em tradução livre, *whistleblower* é aquele que “sopra o apito”²¹³. Trata-se do informante que reporta às autoridades informações sobre a ocorrência de delitos de que tomou conhecimento, seja em decorrência de sua rotina profissional, seja por razões eventuais. Por exemplo, o funcionário de uma empresa que descobre a prática de um crime por seus superiores²¹⁴. A denúncia do *whistleblower* pode ser feita perante a própria corporação, por

212 Art. 5º É vedada a transação que: I - reduza multas de natureza penal. BRASIL. Lei n.º 13.988/20, de 14 de abril de 2020. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/lei/113988.htm>. Acesso em 23 de abril de 2020.

213 “Já foi adiantado que, traduzido literalmente, a expressão denunciante significa 'aquele que faz o som do silbato', e se refere aos policiais que anteriormente realizavam tal ação para avisar outros agentes quando percebessem a presença de um criminoso”. SALDAÑA, David Martinez; MARTINEZ, Javier Abril; CELADA, Enrique Rodriguez; RICO, Laia Itziar Reyes. La Protección del Whistleblower Tras la Directiva (EU) 2019/1937. Análisis del Nuevo Marco Jurídico Desde la Perspectiva del Derecho Laboral, Público, Penal y de Protección de Datos. *Revista Actualidad Jurídica Uría Menéndez*. n.º 53. 2019. p. 24-68.

214 “Isto significa que abrange colaboradores, mas também os trabalhadores autônomos, freelancers, consultores, empreiteiros, fornecedores, voluntários, estagiários não remunerados e candidatos a emprego. Este alargamento do conceito de trabalho, com efeito, surge no próprio âmbito da Proposta de Diretiva, que pretende ser expansiva para atingir o número máximo de funções envolvidas no contexto laboral, sem se limitar ao trabalhador assalariado”. *Ibid.* p. 27.

meio dos canais de comunicação interna da empresa (*whistleblowing* interno), ou perante autoridades externas (*whistleblowing* externo).

Como já esclarecido em tópico próprio, há uma tendência, na ordem normativa mundial, em conferir uma maior proteção ao *whistleblower*. São normas, por exemplo, que proíbem retaliações, por parte do empregador, ao informante que houver prestado informações acerca da prática de certos delitos no âmbito de sua própria empresa. Todo esse amparo que se busca assegurar ao *whistleblower* tem por fundamento estimulá-lo a “soprar o apito” sempre que se depare com alguma ilegalidade, sem se preocupar com represália ou perseguição, de seu próprio empregador ou de quem quer que seja.

Afinal, o Estado reconhece a importância do informante para desvendar algumas espécies de infração, especialmente aquelas que são cometidas no seio das corporações. Em um contexto de organizações mais complexas e operações mais sofisticadas, somente a denúncia para fazer com que determinados fatos cheguem ao conhecimento das autoridades. Algumas legislações, inclusive, estabelecem a possibilidade de, a depender da eficácia das informações fornecidas, o *whistleblower* ser contemplado com uma recompensa em dinheiro²¹⁵.

No Brasil, a figura do *whistleblower* ainda não é regulamentada. No entanto, há, em tramitação no congresso nacional, o projeto de lei n.º 882/2019, voltado à criação, no nosso ordenamento jurídico, do chamado “denunciante do bem”, nome pelo qual o “soprador de apito” fora batizado no âmbito daquela proposta legislativa²¹⁶.

O *whistleblowing* não integra o gênero da justiça consensual. Não obstante o seu caráter colaborativo, o informante não tem o que negociar porque não participou do ilícito objeto de sua denúncia. Em sua relação com o órgão fiscalizador, o *whistleblower* apenas colabora, mas nada confessa.

²¹⁵ Nos termos da Seção 7623(b) do *Internal Revenue Code (IRC)* dos EUA, se o crédito tributário inadimplido ultrapassar os US\$ 2 milhões, o informante que tiver colaborado com as investigações do Fisco americano poderá receber, a título de recompensa, um valor entre 15% e 30% do total arrecadado pelo Estado. IRS. *International Revenue Code. 7623 (b)*. Disponível em: <<https://www.irs.gov/compliance/internal-revenue-code-irc-7623b>>. Acesso em 14 de outubro de 2020.

²¹⁶ Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2192353>>. Acesso em 14 de outubro de 2020.

O cooperador, por sua vez, não se confunde com o *whistleblower*. Embora também seja responsável por entregar, à Administração, informações essenciais ao processo de persecução, notadamente sobre a identidade de outros envolvidos na evasão fiscal e seu respectivo patrimônio, o cooperador, necessariamente, participou, de maneira mais ou menos ativa, do planejamento tributário ilícito. Logo, ele negocia a sua confissão com a Administração Tributária e, objetivando auferir o benefício ora proposto, presta informações que levem ao pagamento do crédito público inadimplido.

Pontuada a diferença entre eles, podemos dizer que o cooperador, por seu envolvimento na infração perseguida, de maior ou menor papel, possui um acesso mais amplo a informações cruciais relacionadas ao planejamento fraudulento. Afinal, ele participa(va), de alguma maneira, do dia a dia da organização. E isso mesmo em se tratando de um partícipe de menor relevância, como sói acontecer com a figura do “laranja”, alcunha usualmente atribuída àquele que, tão somente, empresta seu nome e outros dados pessoais para que constem na linha de frente da infração, blindando, assim, a identidade e os bens do administrador de fato.

Por assumir, ainda que apenas “no papel”, o cargo de administrador, por exemplo, há a possibilidade de o “laranja” ter tido contato com diversos atos praticados pela organização, uma vez que, na qualidade de representante legal, a sua assinatura deve, sempre, constar nos documentos da empresa como pressuposto de validade do negócio. E isso torna o cooperador uma figura de considerável importância para o sucesso das investigações do Fisco, de maior utilidade até que o *whistleblower*.

3.1.4 Cooperação premial tributária e transação tributária

A entrada em vigor da Lei nº 13.988/2020 pode ser considerada um verdadeiro avanço para o ordenamento jurídico brasileiro, pondo um fim a um prolongado período de lacuna em nosso sistema tributário. Afinal, o art. 171 do CTN, desde 1966, condicionava a utilização da transação à edição de lei específica

Nos termos de seu art. 2º, a transação tributária foi prevista para três modalidades distintas: i) por proposta individual ou por adesão, na cobrança de créditos inscritos na dívida ativa da União, de suas autarquias e fundações públicas, ou na cobrança de créditos que seja

competência da Procuradoria-Geral da União; ii) por adesão, nos demais casos de contencioso judicial ou administrativo tributário; e iii) por adesão, no contencioso tributário de pequeno valor²¹⁷. Em todas as modalidades, é possível concluir que as concessões possíveis à Fazenda Pública se limitaram ao oferecimento de descontos no valor do crédito tributário, de prazos para a sua quitação e de substituição de garantias.

No art. 5º, III, a Lei 13.988/20 vedou, de forma expressa, a transação tributária que “envolva devedor contumaz, conforme definido em lei específica”²¹⁸. Não obstante tratar-se de uma figura que ainda pende de definição no ordenamento jurídico nacional, é possível retratá-lo como um contribuinte que não apenas deixa de honrar suas obrigações tributárias com habitualidade, mas também, que possui a intenção de fraudar a administração fiscal.

A transação tributária até poderia ser o instrumento para a obtenção de dados que, normalmente, são de conhecimento, apenas, dos agentes envolvidos no ilícito investigado. Isto é, Estado e devedor poderiam transacionar os termos de um acordo por meio do qual o colaborador pudesse obter benefícios em troca de informações relevantes à investigação estatal, especialmente sobre a identificação de outros envolvidos na fraude e de seus respectivos patrimônios. Todavia, nosso legislador, como visto, proibiu à Administração Tributária de tentar qualquer tipo de negociação com o devedor contumaz.

Apesar de tímida na regulamentação da transação, uma vez que deixou de avançar no sentido de transformá-la em um instrumento de consenso com o evasor fiscal visando ao pagamento integral do tributo, é possível reconhecer, na lei, alguns princípios que podem servir de inspiração quando da implementação do instituto proposto no presente estudo. O §1º do art. 1º afirma que o acordo poderá ser celebrado “sempre que” a União “entender que a medida atende ao interesse público”²¹⁹. Já o §2º do mesmo dispositivo legal determina que, para fins de aplicação e regulamentação do instituto, “serão observados, entre outros, os princípios da

²¹⁷ Art. 2º. BRASIL. Lei n.º 13.988/20, de 14 de abril de 2020. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/lei/113988.htm>. Acesso em 23 de abril de 2020.

²¹⁸ Art. 5º. Ibid.

²¹⁹ BRASIL. Lei n.º 13.988/20, de 14 de abril de 2020. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/lei/113988.htm>. Acesso em 23 de abril de 2020.

razoável duração dos processos e da eficiência”²²⁰. Já a Portaria PGFN n.º 9.917, de 14 de abril de 2020, que regulamenta a Lei n.º 13.988/20, em seu art. 18, elenca, como parâmetros a serem observados no acordo de transação, dentre outros, “a perspectiva de êxito das estratégias administrativas e judiciais de cobrança e o custo da cobrança judicial”²²¹.

Ademais, outro ponto bastante interessante da transação e que também pode ser considerado, pela autoridade fiscal, no momento de estabelecer as bases do acordo de cooperação premial tributária, é aquele que descreve sobre os critérios para a definição da “capacidade de pagamento do sujeito passivo”²²² que se colocar à disposição para negociar com a Administração Pública credora.

Ora, independentemente do tipo de fraude que se está a investigar, o interesse primário da Administração é obter a quitação do crédito público. Assim, caso a sua situação econômica demonstre que um devedor, sozinho, já apresenta condições para pagar integralmente o valor cobrado, dificilmente será um bom candidato a negociar algum benefício por meio da cooperação premial tributária. Outros benefícios, decerto, podem ser pleiteados, mas não aquele próprio do instrumento negocial aqui em análise.

Entretanto, apesar de a capacidade de pagamento do pretense cooperador representar uma das diretrizes a serem levadas em conta, pela Fazenda Pública, ao se sentar à mesa de negociação com o evasor, não podemos perder de vista que ela é o titular do crédito. Nesse sentido, apenas o credor, no caso concreto, pode mensurar as balizas do que seja um bom acordo que lhe permita experimentar o máximo de vantagem pretendida em uma negociação. Por isso, é possível que a Fazenda Pública se depare, no mundo dos fatos, com uma fraude completamente nova, de estruturas as mais complexas e com grande risco de estar sendo replicada por outros devedores contumazes. A boa saúde financeira daquele que procura a

²²⁰ Ibid.

²²¹ Art. 18. BRASIL. Portaria PGFN n.º 9.917, de 14 de abril de 2020. Disponível em: <<https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/portaria-n-9.917-de-14-de-abril-de-2020-252722494>>. Acesso em 14 de outubro de 2020.

²²² Arts. 18, VIII c/c 21. BRASIL. Portaria PGFN n.º 9.917, de 14 de abril de 2020. Disponível em: <<https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/portaria-n-9.917-de-14-de-abril-de-2020-252722494>>. Acesso em 14 de outubro de 2020.

Administração para oferecer seus préstimos não pode, por si só, impedi-la de adotar o instrumento da cooperação premial tributária para obter informações essenciais sobre aquela tipologia fraudulenta. Talvez, a colaboração seja o único meio do Fisco conhecer a respeito daquela fraude. Desde que por óbvio, o crédito público possa ser integralmente satisfeito a partir dos bens pessoais dos demais delatados.

3.1.5 Cooperação premial tributária e negócio jurídico processual

O negócio jurídico processual (NJP) é um instrumento bastante semelhante à transação. Igualmente fundado na consensualidade, as partes de uma relação jurídica obrigacional negociam os melhores termos para encerrar o litígio que, eventualmente, tenha se estabelecido entre elas.

Atualmente, as normas gerais do NJP encontram-se previstas no CPC (arts. 190 a 192). O legislador processual, é importante destacar, não estabeleceu, a princípio, qualquer espécie de obstáculo à utilização daquele instrumento que se relacionasse à natureza da lide e/ou às características do autor ou réu. Vale dizer, de *lege lata*, não há vedação à celebração de um NJP com um réu que tenha se valido de planejamentos escusos para descumprir as suas obrigações de devedor.

A Lei nº 10.522/02, no art. 19, §13, determinou que a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional regulamentasse a celebração de negócios jurídicos processuais em seu âmbito de atuação, inclusive na cobrança administrativa ou judicial da dívida ativa da União. Dita regulamentação, por conseguinte, se deu através da Portaria PGFN n.º 742, de 21 de dezembro de 2018, a qual estabelece os critérios para a celebração de NJP para fins de equacionamento de débitos inscritos em DAU.

O art. 2º, I, daquele ato normativo dispõe que a formalização de tal instrumento consensual deve submeter-se à aferição de alguns critérios, dentre os quais o “perfil da

dívida”²²³. Esse dispositivo tem sido interpretado, tal qual sucede com a transação tributária, no sentido de ser impossível a utilização do NJP com o devedor contumaz²²⁴.

Ademais, a aludida portaria também traz vedação expressa à “redução do montante dos créditos inscritos ou à renúncia às garantias e privilégios do crédito tributário”²²⁵.

Na prática, o negócio jurídico processual, nos termos como regulamentado em relação às dívidas tributárias federais, tem como finalidade precípua facilitar a liquidação dos débitos e a apresentação de garantias por aqueles contribuintes que, por alguma razão, enfrentam uma situação econômica difícil. Tal conclusão pode ser extraída do objeto limitado que pode ser veiculado através de um NJP (art. 1º, §2º): “calendarização da execução fiscal; plano de amortização do débito fiscal; aceitação, avaliação, substituição e liberação de garantias; além do modo de constrição ou alienação de bens”²²⁶.

Portanto, o NJP não é o instrumento mais adequado para a prevenção e o combate à evasão fiscal, por meio do qual se possa discutir as balizas de um acordo com um dos evasores voltado à obtenção de dados que conduzam à identificação dos demais envolvidos no planejamento tributário ilícito e, principalmente, o seu respectivo patrimônio.

223 Art. 2º. Sem prejuízo do disposto no art. 6º, a celebração de NJP está condicionada à demonstração de interesse da Fazenda Nacional, considerando os seguintes critérios: I - vinculação à capacidade econômico-financeira do devedor, ao perfil da Dívida e às peculiaridades do caso em concreto. BRASIL. Portaria PGFN n.º 742/2018, de 21 de dezembro de 2021. Disponível em: < https://www.in.gov.br/materia/-/asset_publisher/Kujrw0TZC2Mb/content/id/57215404/do1-2018-12-28-portaria-n-742-de-21-de-dezembro-de-2018-57215400>. Acesso em 23 de abril de 2020.

224 BUCCI, Eduardo Sadalla. *Negócio Jurídico Processual e a Dívida Ativa da União: A Execução Fiscal e a Portaria PGFN 742/2018*. Disponível em <www.jota.info>. Acesso em 02 de dezembro de 2020.

225 art. 1º, §1º. BRASIL. Portaria PGFN n.º 742/2018, de 21 de dezembro de 2018. Disponível em: < https://www.in.gov.br/materia/-/asset_publisher/Kujrw0TZC2Mb/content/id/57215404/do1-2018-12-28-portaria-n-742-de-21-de-dezembro-de-2018-57215400>. Acesso em 23 de abril de 2020.

226 BRASIL. Portaria PGFN n.º 742/2018, de 21 de dezembro de 2018. Disponível em: < https://www.in.gov.br/materia/-/asset_publisher/Kujrw0TZC2Mb/content/id/57215404/do1-2018-12-28-portaria-n-742-de-21-de-dezembro-de-2018-57215400>. Acesso em 23 de abril de 2020.

3.2 A COOPERAÇÃO PREMIAL TRIBUTÁRIA E A COBRANÇA DO TRIBUTO COMO ATIVIDADE ADMINISTRATIVA PLENAMENTE VINCULADA

O crédito da Fazenda Pública encontra a sua definição no art. 39 da Lei n.º 4.320/64. De acordo com o seu §2º, o crédito público pode ostentar natureza tributária, quando tiver origem em obrigações relacionadas a tributos, ou não tributária, originada em outras atividades também típicas de direito público baseadas na lei, no poder de império ou contrato²²⁷. Como este trabalho analisa a possibilidade de se adotar um instrumento de cooperação para o combate à evasão de tributos, trataremos apenas sobre os créditos públicos tributários, de modo a manter a coerência no raciocínio desenvolvido.

O crédito tributário é espécie de bem público²²⁸. Consequentemente, submete-se aos princípios fundamentais inerentes ao regime jurídico de direito público, dentre os quais, levando em conta os objetivos propostos neste estudo, podemos destacar o da legalidade e o da indisponibilidade do interesse público.

3.2.1 A cooperação premial tributária e o princípio da legalidade

O princípio da legalidade possui estatura constitucional – art. 37, *caput* – e significa que a Administração Pública deve, em toda a sua atuação, observância e respeito ao quanto estabelecido na lei.

227 Art. 39. Os créditos da Fazenda Pública, de natureza tributária ou não tributária, serão escriturados como receita do exercício em que forem arrecadados, nas respectivas rubricas orçamentárias. § 2º - Dívida Ativa Tributária é o crédito da Fazenda Pública dessa natureza, proveniente de obrigação legal relativa a tributos e respectivos adicionais e multas, e Dívida Ativa não Tributária são os demais créditos da Fazenda Pública, tais como os provenientes de empréstimos compulsórios, contribuições estabelecidas em lei, multa de qualquer origem ou natureza, exceto as tributárias, foros, laudêmios, alugueis ou taxas de ocupação, custas processuais, preços de serviços prestados por estabelecimentos públicos, indenizações, reposições, restituições, alcances dos responsáveis definitivamente julgados, bem assim os créditos decorrentes de obrigações em moeda estrangeira, de subrogação de hipoteca, fiança, aval ou outra garantia, de contratos em geral ou de outras obrigações legais. BRASIL. Lei n.º 4.320/64, de 4 de maio de 1964. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm>. Acesso em 14 de outubro de 2020.

228 “Referimo-nos a bens de qualquer natureza porque na categoria se inserem os bens corpóreos e incorpóreos, móveis, imóveis, semoventes, créditos, direitos e ações”. CARVALHO FILHO, José dos Santos. *Manual de Direito Administrativo*. 25. ed. São Paulo. Editora Atlas. 2012. p. 1.123.

O princípio da legalidade implica subordinação completa do administrador à lei. Todos os agentes públicos, desde o que lhe ocupe à cúspide até o mais modesto deles, devem ser instrumentos de fiel e dócil realização das finalidades normativas²²⁹.

O agente da Administração, portanto, precisa se submeter aos comandos legais, não podendo agir quando a lei não lhe autorizar, tampouco omitir-se quando a lei lhe impuser alguma conduta positiva²³⁰.

O tributo, nos termos do art. 3º do Código Tributário Nacional, é conceituado como sendo “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída na lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”²³¹.

Na definição acima transcrita, o princípio da legalidade encontra-se implícito em dois momentos distintos: o primeiro, quando o legislador exige que os tributos sejam, obrigatoriamente, instituídos por meio de uma lei (repetindo o que a Constituição já estabelece em seu art. 150, I²³²); o segundo – e de relação mais próxima com o objeto do presente estudo –, quando o legislador define a cobrança tributária como uma atividade plenamente vinculada.

A vinculação é uma característica presente em algumas espécies de atos administrativos e que limita a atuação do agente, obrigando-o a seguir o estrito teor da lei. O legislador não confere, ao administrador, liberdade de avaliação quanto ao denominado mérito administrativo

229 MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Legalidade, Motivo e Motivação do Ato Administrativo. *Revista de Direito Público*, n. 90. 1989. p. 57.

230 “O princípio da legalidade é certamente a diretriz básica da conduta dos agentes da Administração. Significa que toda e qualquer atividade administrativa deve ser autorizada por lei. Não o sendo, a atividade é ilícita”. CARVALHO FILHO, José dos Santos. *Manual de Direito Administrativo*. 25. ed. São Paulo. Editora Atlas. 2012. p. 19.

231 Art. 3º. BRASIL. Lei n.º 5.172/66, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm>. Acesso em 18 de março de 2020.

232 Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça. BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, de 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em 23 de abril de 2020.

no momento de agir, devendo, na visão de alguns, servir de mero instrumento para implementar as finalidades da lei²³³.

A cobrança de um determinado tributo, como podemos extrair do conceito previsto no citado art. 3º do CTN, caracteriza-se como uma atividade administrativa vinculada, justamente pelo fato de ele ser instituído por uma lei, além de representar uma prestação compulsória a ser exigida dos contribuintes. Traduz-se, assim, como um ato administrativo que, ao menos em tese, não comportaria discricionariedade por parte do agente da Administração, não existindo margem de análise no tocante à conveniência e/ou oportunidade na exigência de um tributo inadimplido.

O princípio da legalidade, especialmente no campo do Direito Tributário, em que o próprio legislador já definiu como sendo vinculada a atividade de cobrança do tributo, poderia, então, ser apontado como um obstáculo à cooperação premial tributária. Afinal, se ao agente fiscal não foi conferida liberdade para avaliar os critérios de conveniência e/ou oportunidade no exercício da exação, não haveria espaço para que se adotasse uma estratégia de atuação cujo resultado final fosse um acordo de vontades com o cooperador, oferecendo, como prêmio por sua colaboração, a mitigação da imperatividade da lei.

Em primeiro lugar, é preciso bem compreender o real alcance do princípio da legalidade. Isso porque, quando falamos em subordinação da Administração Pública à lei, muito mais do que designar o administrador como um mero *longa manus* do legislador, o princípio da legalidade tem por objetivo impedir que os agentes públicos pratiquem atos que atinjam direitos individuais ou coletivos de maneira abusiva. Logo, não podemos tratar a lei como uma simples amarra burocrática do agente público no exercício de suas funções. Ao contrário, o princípio da legalidade representa muito mais uma garantia aos cidadãos de que, em suas relações com a Administração Pública, terão seus direitos respeitados.

Ademais, a interpretação mais atual do princípio da legalidade leva em conta a supremacia da Constituição. Isto é, a Administração deve agir, sempre que possível, no sentido

233 “Ao praticar atos vinculados, o agente limita-se a produzir os elementos da lei que os compõem, sem qualquer avaliação sobre a conveniência e a oportunidade da conduta”. CARVALHO FILHO, José dos Santos. *Manual de Direito Administrativo*. 25. ed. São Paulo. Editora Atlas. 2012. p. 51.

de que as normas constitucionais tenham aplicabilidade ampla e efetividade máxima, independentemente dos mandamentos infraconstitucionais. Trata-se do que os constitucionalistas denominam “força normativa da Constituição”²³⁴.

O princípio da legalidade continua regulando a atividade estatal, impedindo eventuais abusos cometidos pela Administração Pública. Contudo, a lei infraconstitucional não pode, sob aquele pretexto, impedir a concretização das finalidades projetadas pelo Poder Constituinte²³⁵.

A necessidade de superação da ideia convencional da legalidade como vinculação positiva do administrador apenas à lei pelo princípio da constitucionalidade ou juridicidade. Assim, constata-se uma tendência na utilização de conceitos abertos pelo legislador e na concessão de maior liberdade ao administrador, por outro lado, os mecanismos de controle da administração são intensificados com a observância dos princípios constitucionais. Sob esses aspectos, verifica-se a consagração do princípio da juridicidade coadunando-se ao novo momento do direito, em que o administrador deve, sobretudo, atuar com fundamento não apenas na legislação ordinária, mas também vinculado diretamente às regras e princípios da Constituição, em defesa dos direitos fundamentais como finalidade a ser perseguida pelo Estado. Por fim, a constitucionalização do direito administrativo acarretou a submissão do administrador público ao direito, e não apenas à lei formal, através da aplicação de normas, princípios e valores constitucionais. Certo é que, à medida que se vê ampliada a atuação estatal com essa concepção de juridicidade, maior também deverá ser o controle jurisdicional dos atos administrativos discricionários, para evitar os abusos e ilegalidades²³⁶.

A grande quantidade de tributos prevista no texto constitucional de 1988 evidencia que os recursos para a consecução dos objetivos estatais são, em sua maioria, oriundos do exercício do poder de tributar do Estado. Por conseguinte, podemos dizer que o Estado brasileiro é espécie de Estado Fiscal, cuja subsistência depende, essencialmente, das receitas provenientes do recolhimento de tributos.

Além disso, inúmeras foram as competências e atividades atribuídas, na Constituição, ao Poder Público e, para as quais, se faz necessário um aparato estatal minimamente estruturado, devidamente constituído por pessoas, bens, tecnologia etc. Por isso, o Estado

234 “Na solução dos problemas jurídico-constitucionais, deve dar-se prevalência aos pontos de vista que, tendo em conta os pressupostos da Constituição (normativa), contribuem para uma eficácia ótima da lei fundamental”. CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional e a Teoria da Constituição*. 6. ed. rev. Coimbra. Almedina, 1993. p. 229.

235 BINENBOJM, Gustavo. A constitucionalização do direito administrativo no Brasil: um inventário de avanços e retrocessos. In: SOUZA NETO, Cláudio Pereira de; SARMENTO, Daniel (coord.). *A constitucionalização do direito: fundamentos teóricos e aplicações específicas*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007, p. 756.

236 BARROSO, Luís Roberto. *Curso de Direito Constitucional Contemporâneo: Os Conceitos Fundamentais e a Construção do Novo Modelo*. 2. ed. Saraiva. São Paulo, 2010. p. 376.

necessita de dinheiro para concretizar as suas finalidades. Sem recursos, as demandas sociais ficam impossibilitadas de serem atendidas.

Consoante tratamos em capítulo anterior, muitas daquelas demandas foram previstas na Constituição Federal sob a forma de direitos e garantias fundamentais. Consequentemente, se, por um lado, aos cidadãos é assegurada uma série de direitos cuja prestação pode ser exigida do próprio Estado, por outro, aqueles mesmos cidadãos devem contribuir para assegurar, ao Estado, as condições para a satisfação daqueles direitos. Sendo tais direitos considerados fundamentais, é possível concluir, de maneira lógica, que os deveres previstos para a sua satisfação podem, igualmente, ser classificados como fundamentais. E, dentre os deveres fundamentais, o dever de pagar tributos vem a ser o de maior destaque, uma vez ser ele o que afiança a saúde econômica do Estado. Logo, o não pagamento de um tributo equivale a um descumprimento de um dever de cidadania.

Assim considerando, a arrecadação tributária deve ser tratada como uma função essencial da Administração Pública. Muitos daqueles direitos individuais e sociais consagrados na Constituição dependem de recursos suficientes para permitir a atuação estatal, de modo que não haveria exagero em afirmarmos que, sem tributos, não há direitos.

Enfim, não se faz necessário um profundo esforço intelectual para se compreender a importância do dever fundamental de pagar tributos, pois sem ele a própria figura do Estado resta quase inviabilizada, uma vez que não é possível pensar uma sociedade organizada sem que existam fontes de recursos para financiar o ônus dessa organização, exceto se o exemplo pensado for uma sociedade na qual os bens de produção estejam concentrados nas mãos do próprio Estado. Esse dever fundamental se torna mais significativo quando a sociedade se organiza sob as características do denominado Estado Social, pois esse modelo tem como norte garantir a todos uma existência digna, e isso passa, especialmente, pela realização dos denominados direitos sociais, econômicos e culturais, o que demanda uma gama expressiva de recursos. [...] Dentro do modelo do Estado Social, a tributação ocupa um papel de fundamental importância, porque é esse modelo de Estado que tem o dever de assegurar os direitos fundamentais, sendo que tais direitos são mais necessários aos menos providos da capacidade de contribuir para com a coletividade²³⁷.

Os novos contornos conferidos à legalidade administrativa a transformaram, assim, em um princípio da juridicidade administrativa. Isso significa que não cabe mais ao Poder Público, simplesmente, o exercício da função de administrar, mas, sim, administrar da melhor forma

²³⁷ BUFFON, Marciano. *Tributação e Dignidade Humana: Entre os Direitos e Deveres Fundamentais*. Livraria do Advogado. Porto Alegre, 2009. p. 91.

possível²³⁸. E isso, por certo, também se aplica ao exercício da função arrecadatória. O bom desempenho da arrecadação, por meio de uma cobrança efetiva da receita pública, torna-se indispensável a uma gestão fiscal equilibrada. Logo, consiste em um verdadeiro dever constitucional. O equilíbrio fiscal, é possível concluir, como cenário indispensável para a efetivação de diversas políticas públicas, passa a ser um bem jurídico tutelado constitucionalmente, e a Administração Pública deve, por conseguinte, exercer suas atividades de fiscalização e cobrança do modo mais eficiente possível. Nesse sentido, o próprio STF já acolheu a tese segundo a qual existe um dever jurídico de a Administração Tributária optar por alternativas mais eficientes no exercício da arrecadação de tributos.

1. Falta aos incisos XIII e LVII do art. 5º da Constituição Federal o devido prequestionamento (Súmulas STF nºs 282 e 356). 2. O Poder Público detém a faculdade de instituir benefícios fiscais, desde que observados determinados requisitos ou condições já definidos no texto constitucional e em legislação complementar. Precedentes do STF. 3. É dever da Administração Pública perseguir a satisfação da finalidade legal. O pleno cumprimento da norma jurídica constitui o núcleo do ato administrativo. 4. Concessão de benefício fiscal mediante ajuste entre Administração Pública e administrado. "Protocolo individual". Instrumento de intervenção econômica que impõe direitos e obrigações recíprocas. Dever jurídico da Administração Pública de atingir, da maneira mais eficaz possível, o interesse público identificado na norma. 5. Princípio da razoabilidade. Hipótese que carece de congruência lógica exigir-se o comprometimento da Administração Estadual em conceder benefício fiscal presumido, quando a requerente encontra-se inadimplente com suas obrigações tributárias. 6. Violação ao princípio da publicidade não configurada. Negativa de celebração de "protocolo individual". Incontroversa existência de autuações fiscais por prática de infrações à legislação tributária estadual. Interesse preponderante da Administração Pública. 7. Recurso extraordinário conhecido e improvido²³⁹.

A Lei de Responsabilidade Fiscal, por sua vez, além de definir a “arrecadação efetiva” como requisito essencial de uma gestão fiscal responsável, também possibilita, ao Fisco, a adoção de outros meios de fiscalização com o objetivo de “incrementar as receitas tributárias” e promover o combate à evasão. O legislador admite a possibilidade de os instrumentos

²³⁸ BINENBOJM, Gustavo. As parcerias público-privadas (PPPS) e a Constituição. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 241, jul.-set./2005, p. 173.

²³⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº. 403205/RS. Relator: Min. Ellen Gracie. Brasília, 28 mar. 2006. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630039>>. Acesso em 02 de abril de 2020.

tradicionais de cobrança não atingirem os propósitos de arrecadação, e faculta, ao Fisco, como alternativa para incrementar as receitas, o emprego de outras técnicas de exação tributária²⁴⁰.

Ainda no campo da supremacia da Constituição, destacamos os princípios da capacidade contributiva e da isonomia, ambos com assento na Carta Magna. Se existe a necessidade de tratamento igual aos iguais e desigual aos desiguais, na medida de suas desigualdades, em matéria de tributação, a isonomia entre os contribuintes é assegurada pelo princípio da capacidade contributiva, o qual, por sua vez, estabelece que os cidadãos com maiores condições financeiras contribuam com mais, enquanto aqueles de menor poderio econômico colaborem com menos.

O próprio constituinte facultou, à Administração, a possibilidade de se valer de instrumentos que permitam a aplicação, na prática, do princípio da capacidade contributiva. O art. 145, §1º da CF/88²⁴¹ autorizou o Fisco a identificar o patrimônio, a renda e as atividades econômicas do contribuinte como forma de garantir que os tributos possam incidir, sobre cada pessoa, na medida de sua capacidade econômica. E, apesar do dispositivo constitucional fazer referência expressa aos impostos ditos pessoais, o Supremo Tribunal Federal deu o tom exato da vontade do constituinte quando passou a adotar o entendimento segundo o qual o princípio da capacidade contributiva também deveria ser aplicado aos impostos reais, ao argumento de

²⁴⁰ Art. 11. Constituem requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação. Parágrafo único. É vedada a realização de transferências voluntárias para o ente que não observe o disposto no *caput*, no que se refere aos impostos. Art. 58. A prestação de contas evidenciará o desempenho da arrecadação em relação à previsão, destacando as providências adotadas no âmbito da fiscalização das receitas e combate à sonegação, as ações de recuperação de créditos nas instâncias administrativa e judicial, bem como as demais medidas para incremento das receitas tributárias e de contribuições. BRASIL. Lei Complementar n.º 101/2001, de 4 de maio de 2000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm>. Acesso em 02 de abril de 2020.

²⁴¹ Art. 145, §1º: Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte. BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, de 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em 23 de abril de 2020.

ser presumível uma maior aptidão econômica dos contribuintes que sejam proprietários, adquirentes ou alienantes de bens de valor elevado²⁴².

Como sabemos, a evasão fiscal é um artifício que contraria aquele princípio constitucional. Isso porque o evasor oculta a sua verdadeira capacidade contributiva através de planejamentos ilícitos que o permitam recolher, aos cofres públicos, menos (ou nada) do que outros contribuintes em situação econômica idêntica.

[...] o princípio da efetividade da capacidade contributiva autoriza, nos termos do §1º, do art. 145, direito à Administração para conhecer o patrimônio e riqueza dos sujeitos passivos, a fim de evitar que um tributo recaia sobre um sujeito diferente daquele que manifesta a efetiva capacidade contributiva. O princípio da efetividade da demonstração da capacidade contributiva exige que a imputação das rendas seja atribuída ao interponente, com retrocessão ao dominus, em coerência com o projeto negocial realmente desejado pelas partes, tal como ocorre quando o sujeito atua em nome próprio (mandato sem representação)²⁴³.

Nesse sentido, o princípio da legalidade, em especial sob o aspecto que impõe vinculação à atividade de cobrança tributária, não pode ostentar caráter absoluto, devendo, a partir de um exercício de ponderação, ceder lugar a outros princípios de mesma estatura e mais voltados a alcançar as finalidades constitucionalmente previstas. O Fisco, pois, na busca pelo adimplemento do crédito público, deve optar, no caso concreto, pela melhor solução possível para garantir a máxima efetividade das normas constitucionais.

A cooperação premial tributária, assim, pode vir a ser um instrumento relevante capaz de assegurar a força normativa das normas constitucionais. A Administração Fiscal, valendo-se das informações fornecidas pelo cooperador (muitas das quais somente ele e os demais envolvidos no ilícito possuem acesso), terá condições de desvendar fraudes fiscais as mais

²⁴² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Plenário. Recurso Extraordinário nº 562045/RS. Relator: Ministro Ricardo Lewandowski. Brasília, 6 fev. 2013. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630039>>. Acesso em 02 de abril de 2020.

²⁴³ TORRES, Heleno Taveira. Regime Tributário da Interposição de Pessoas da Desconsideração da Personalidade Jurídica: Os Limites dos Arts. 135, II e III, do CTN. In: QUEIROZ, Mary Elbe e TORRES, Heleno Taveira (coord.). *Desconsideração da Personalidade Jurídica em Matéria Tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 28.

complexas e cuja elucidação seria demasiadamente árdua e demorada através, apenas, dos meios ordinários de persecução patrimonial²⁴⁴.

3.2.2 A cooperação premial tributária e o princípio da indisponibilidade do interesse público

O crédito tributário, como espécie de bem público, é dotado, ainda, de uma outra característica: a sua indisponibilidade. Os bens públicos, é cediço, pertencem à coletividade, cabendo aos agentes administrativos, tão somente, a sua gestão. Destarte, a indisponibilidade impede, por parte da Administração, a prática de atos que possam acarretar prejuízos às contas públicas.

O princípio da indisponibilidade do interesse público, portanto, poderia representar um verdadeiro obstáculo à utilização, pelo Fisco, de instrumentos de cooperação que tenham por objeto atos de negociação sobre a cobrança tributária, ainda que o objetivo do acordo seja, ao fim e ao cabo, o seu pagamento integral. Poderia, então, o princípio da indisponibilidade impedir que a Administração se sentasse à mesa de negociação com o devedor oferecendo-lhe o crédito público (ou uma garantia a ele inerente) como “moeda de troca” em um eventual acordo de cooperação?

A cooperação premial tributária nada mais é do que um negócio jurídico firmado entre o Fisco e o devedor-cooperador, cuja finalidade é alcançar benefícios recíprocos. De um lado, o Fisco visa à obtenção de informações fornecidas pelo cooperador e que levem à identificação dos envolvidos na fraude investigada e seu respectivo patrimônio; de outro, o devedor almeja a isenção ou remissão de sua responsabilidade solidária pelo pagamento do tributo devido. De que maneira, então, a Administração Pública poderia se valer de um instrumento jurídico aparentemente atenuante do princípio da indisponibilidade do crédito público?

O debate não é novo. Na denúncia espontânea, por exemplo, já tratada em capítulo próprio, é possível concluir que o legislador, ao dispor da multa tributária, nada mais fez do que

²⁴⁴ ROYSEN, Joyce. Histórico da criminalidade econômica. *Revista Brasileira de Ciências Criminais*. São Paulo. vol. 42, jan./2003. p. 192.

calcular o custo da fiscalização e da cobrança e transferi-lo, a título de prêmio, àquele contribuinte que optasse por se dirigir à Administração Fiscal, confessar a ocorrência de um fato gerador do tributo não adimplido e pagar o crédito respectivo. Não fosse a atitude proativa do devedor, o Fisco teria que, ele próprio, promover todo o procedimento de fiscalização, constituição e cobrança do crédito tributário. E isso desde o seu lançamento, processo instaurado com a lavratura do auto de infração, até, porventura, o ajuizamento da execução fiscal. Toda essa atuação fazendária, como se sabe, possui um custo financeiro para o erário. Assim é que, ao estabelecer o benefício da isenção da penalidade cabível para os casos de inadimplemento de tributo, o legislador não apenas vislumbrou premiar a conduta ética do contribuinte que se arrependeu, como também objetivou a diminuição daquela despesa com que o Estado arcaria se tivesse que, ele mesmo, buscar a satisfação de seu crédito.

Na execução fiscal, procedimento especial por meio do qual é realizada a cobrança judicial do crédito público e que é regulamentado pela Lei n.º 6.830/80, também existem instrumentos que, igualmente, possibilitam uma certa atenuação do princípio da indisponibilidade no tocante à exação tributária, principalmente a relacionada aos tributos de competência da União.

O primeiro exemplo que podemos citar tem assento no Decreto-Lei n.º 1.569/77. De acordo com o seu art. 5º, sem prejuízo da incidência da atualização monetária e dos juros de mora, bem como da exigência da prova de quitação para com a Fazenda Nacional, o Ministro da Fazenda poderá determinar a não inscrição como Dívida Ativa da União ou a sustação da cobrança judicial dos débitos de comprovada inexecuibilidade e de reduzido valor²⁴⁵.

De sentido semelhante, é o texto do art. 20 da Lei n.º 10.522/02.

Serão arquivados, sem baixa na distribuição, por meio de requerimento do Procurador da Fazenda Nacional, os autos das execuções fiscais de débitos inscritos em dívida ativa da União pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ou por ela cobrados, de

²⁴⁵ Art. 5º. BRASIL. Decreto-Lei n.º 1.569/77, de 8 de agosto de 1977. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del1569.htm>. Acesso em 14 de outubro de 2020.

²⁴⁵ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. 1ª Turma. Recurso Especial n.º 1.033.295/MG. Relator: Ministro Luiz Fux. Decisão Unânime. Brasília, 11 nov. 2008.

valor consolidado igual ou inferior àquele estabelecido em ato do Procurador-Geral da Fazenda Nacional²⁴⁶.

E isso independentemente da existência de garantia nos respectivos autos judiciais.

Aqui, é importante fazer a seguinte distinção. Não obstante a intenção do legislador ter sido a mesma em ambos os instrumentos normativos, a hipótese de incidência do art. 5º do Decreto-Lei n.º 1.569/77 exige a presença de dois requisitos, quais sejam, o reduzido valor do débito, bem como a sua inexecutibilidade. Isto é, são débitos cuja cobrança judicial se mostra inútil – inexecutibilidade – ou desinteressante sob um ponto de vista econômico – reduzido valor. Já o art. 20 da Lei n.º 10.522/02 adotou como parâmetro, para fins de arquivamento das execuções fiscais, apenas o total consolidado do débito ali cobrado, sem qualquer menção à executibilidade da execução judicial.

A Portaria n.º 75, de 22 de março de 2012, do então Ministério da Fazenda²⁴⁷ (posteriormente alterada pela Portaria MF n.º 130, de 19 de abril de 2012), por sua vez, foi editada com o fim de regulamentar as leis acima referidas. Segundo o disposto no seu art. 1º, “não devem ser inscritos em Dívida Ativa da União débitos referentes a um mesmo devedor de valor consolidado igual ou inferior a R\$ 1.000,00 (mil reais), tampouco devem ser ajuizadas execuções fiscais que tenham por objeto débitos de valor consolidado igual ou inferior a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais)”²⁴⁸. Nos termos do seu art. 2º, “o Procurador da Fazenda Nacional requererá o arquivamento, sem baixa na distribuição, das execuções fiscais de débitos com a Fazenda Nacional, cujo valor consolidado seja igual ou inferior a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais), desde que não conste dos autos garantia, integral ou parcial, útil à satisfação do crédito”²⁴⁹.

A citada portaria ganhou ainda mais importância, no que tange à ponderação envolvendo a mitigação do princípio da indisponibilidade do interesse público, a partir da jurisprudência,

²⁴⁶ Art. 20. BRASIL. Lei n.º 10.522/02, de 19 de julho de 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110522.htm>. Acesso em 23 de abril de 2020.

²⁴⁷ A partir da entrada em vigor da Medida Provisória n.º 870, convertida na Lei n.º 13.844, de 18 de junho de 2019, as estruturas dos ministérios da Fazenda; do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão; da Indústria, Comércio Exterior e Serviços; e do Trabalho passaram a integrar um novo ministério chamado Economia.

²⁴⁸ Art. 1º. BRASIL. Portaria MF n.º 75/2012, de 22 de março de 2012. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=37631>>. Acesso em 14 de outubro de 2020.

²⁴⁹ Art. 2º. Ibid.

do Supremo Tribunal Federal, desenvolvida no sentido de expandir os efeitos daquele ato administrativo para fora dos limites do direito tributário. Segundo o entendimento firmado pelo Excelso Tribunal do país, os valores determinados por aquele ato elaborado pelo Procurador Geral da Fazenda Nacional, servirão de parâmetro para a tipificação dos crimes contra a ordem tributária. Isso porque, em diversos julgamentos, o STF concluiu que os fatos envolvendo a sonegação de tributos, cujo valor não ultrapasse aquele estabelecido pela Portaria MF n.º 75/2012, não poderão ser enquadrados como crimes tributários, sejam aqueles tipificados na Lei n.º 8.137/90, seja o tipificado no art. 334 do Código Penal, o qual conceitua o delito de descaminho²⁵⁰. E isso ao argumento de que, quando os tributos evadidos não representarem valores que ultrapassem aquele limite, estabelecido pelo Procurador Geral da Fazenda Nacional como referência para o não ajuizamento do processo de execução fiscal, é porque tais valores devem ser considerados insignificantes, subordinando, por conseguinte, a conduta ilícita do sonegador ao conhecido princípio da bagatela, o qual afasta o conceito de crime e, por sua vez, a incidência do Direito Penal.

Ou seja, se o legislador determinou que os débitos inscritos em DAU, de valor igual ou inferior a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais), não serão objeto de cobrança judicial, não haveria sentido lógico em submeter o respectivo devedor a um processo criminal por ter deixado de recolher, ainda que ilicitamente, aquele tributo aos cofres públicos. Nesse caso, o Direito Penal deixaria de figurar como a *ultima ratio*:

1. A pertinência do princípio da insignificância deve ser avaliada considerando-se todos os aspectos relevantes da conduta imputada. 2. Para crimes de descaminho, considera-se, para a avaliação da insignificância, o patamar de R\$ 20.000,00, previsto no art 20 da Lei n.º 10.522/2002, atualizado pelas Portarias 75 e 130/2012 do Ministério da Fazenda. Precedentes. 3. Na espécie, aplica-se o princípio da insignificância, pois o descaminho envolveu elisão de tributos federais que perfazem quantia inferior ao previsto no referido diploma legal. 4. Ordem concedida.²⁵¹

²⁵⁰ O descaminho é também considerado um crime contra a ordem tributária, apesar de estar previsto no art. 334 do Código Penal e não na Lei n.º 8.137/90.

²⁵¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Plenário. Habeas Corpus n.º.120.617/PR. Relator: Min. Rosa Weber, Brasília, 4 fev. 2014. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=5305993>>. Acesso em 03 de abril de 2020.

Nesse ponto, é importante ressaltar que o entendimento firmado pelo STF abrange, tão somente, os tributos federais. A Portaria MF n.º 75/2012 encontra fundamento de validade na Lei n.º 10.522/02, a qual, por sua vez, tem a sua regulamentação limitada à competência tributária federal. Trata-se, portanto, de um valor que a União compreende como insignificante, entendimento que não pode, de forma automática e simétrica, ser estendido aos demais entes da Federação. Logo, em casos que envolvam crimes contra a ordem tributária estadual e municipal, as respectivas legislações dos estados e municípios devem ser analisadas para fins de dispensa de ajuizamento de execuções fiscais que tenham por objeto débitos abaixo de um determinado valor e, pois, de afastamento da tipificação penal²⁵².

Os valores estabelecidos pelo então Ministro de Estado da Fazenda tiveram fundamento em estudos econométricos. Isto é, após a realização de uma pesquisa específica sobre as características dos processos de execução fiscal, notadamente aqueles ajuizados pela

²⁵² HABEAS CORPUS. SONEGAÇÃO FISCAL (ART. 1º, II E IV, DA LEI N. 8.137/1990). WRIT SUBSTITUTIVO DE RECURSO ORDINÁRIO. NÃO CABIMENTO. CONHECIMENTO. IMPOSSIBILIDADE. PRETENSÃO DE TRANCAMENTO DE INVESTIGAÇÃO CRIMINAL. APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA. ICMS. TRIBUTOS DE COMPETÊNCIA ESTADUAL. INAPLICABILIDADE DO PATAMAR DISPOSTO NO ART. 20 DA LEI N. 10.522/2002. LEGISLAÇÃO APLICÁVEL APENAS AOS TRIBUTOS DE COMPETÊNCIA DA UNIÃO. CONSTRANGIMENTO ILEGAL. AUSÊNCIA. 1. O habeas corpus não pode ser utilizado como substitutivo do recurso ordinário previsto nos arts. 105, II, a, da Constituição Federal e 30 da Lei n. 8.038/1990. Precedentes. 2. Apesar de se ter solidificado o entendimento no sentido da impossibilidade de utilização do habeas corpus como sucedâneo do recurso cabível, esta Corte Superior de Justiça analisa, com a devida atenção e caso a caso, a existência de coação manifesta à liberdade de locomoção, não tendo sido aplicado o referido entendimento de forma irrestrita, de modo a prejudicar eventual vítima de coação ilegal ou abuso de poder e convalidar ofensa à liberdade ambulatorial. 3. O Superior Tribunal de Justiça, na ocasião do julgamento do REsp n. 1.112.748/TO, representativo da controvérsia, consolidou o entendimento de que aos crimes referentes a débitos tributários que não excedam dez mil reais deve ser aplicado o princípio da insignificância, tendo em vista o disposto no art. 20 da Lei n. 10.522/2002. 4. Para a aplicação do referido entendimento aos tributos que não sejam da competência da União, seria necessária a existência de lei estadual no mesmo sentido, até porque a arrecadação da Fazenda Nacional não se equipara a das Fazendas estaduais. Precedentes e doutrina. 5. Inviável a aplicação do referido entendimento ao caso em análise, no qual o paciente foi denunciado por, em tese, suprimir o valor de R\$ 819,00 (oitocentos e dezenove reais) de Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), de competência dos estados, de acordo com o art. 155, II, da Constituição Federal. 6. Um dos requisitos indispensáveis à aplicação do princípio da insignificância é a inexpressividade da lesão jurídica provocada, que pode se alterar de acordo com o sujeito passivo, situação que reforça a impossibilidade de se aplicar referido entendimento de forma indiscriminada à sonegação dos tributos de competência dos diversos entes federativos da União. 7. Habeas corpus não conhecido. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Habeas Corpus nº 165003/SP 2010/0043289-2. Relator: Ministro Sebastião Reis Júnior, Brasília, 20 mar. 2014. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=30455880&nu_m_registro=201000432892&data=20140422&tipo=5&formato=PDF>. Acesso em 03 de abril de 2020.

Procuradoria Geral da Fazenda Nacional para fins de cobrança de débitos tributários federais, a conclusão a que se chegou foi a de que “o custo da cobrança é superior ao retorno esperado”²⁵³.

Nos idos de 2012, o Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA) divulgou interessante relatório intitulado “custo unitário do processo de execução fiscal da União”, o qual concluiu que o tempo médio de tramitação dos processos de execução fiscal ajuizados pela PGFN era de 09 (nove) anos, 09 (nove) meses e 16 (dezesesseis) dias. Além disso, o referido estudo detectou que a probabilidade de se obter a recuperação integral do crédito era de 25,8%. O diagnóstico final foi o de que só era, sob um ponto de vista econômico, justificável promover, judicialmente, o executivo fiscal que tivesse por objeto um crédito superior a R\$ 21.731,45 (vinte e um mil, setecentos e trinta e um reais e quarenta e cinco centavos)²⁵⁴.

A Administração Pública Federal, por conseguinte, com base no estudo mencionado, concluiu que os custos envidados com o ajuizamento e a tramitação de um processo executivo fiscal eram superiores aos eventuais proveitos econômicos dele decorrentes. Ou seja, embora a execução fiscal culminasse com o pagamento integral do crédito pelo devedor, ainda assim os cofres públicos sofreriam prejuízo, uma vez que as despesas com o processo judicial superariam o valor ao final arrecadado.

Portanto, não há que se falar em violação ao princípio da indisponibilidade do crédito público no não ajuizamento (ou arquivamento) de execuções fiscais que tenham por objeto dívidas abaixo de um determinado valor, deixando-se de cobrar tributos devidos por lei, ainda que se trate de um ato administrativo vinculado. Muito pelo contrário, a Administração Pública, ao agir amparada nos números colhidos pelo estudo mencionado acima, reafirmou um outro

²⁵³ INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICO APLICADA. *Custo unitário do processo de execução fiscal da União*. Disponível em: <http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/7862/1/RP_Custo_2012.pdf>. Acesso em: 17 de março 2020.

²⁵⁴ Uma das pesquisas que embasaram o aludido relatório foi intitulada “Custo e Tempo do Processo de Execução Fiscal Promovido pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN)”, o qual também subsidiou a edição da Portaria MF n.º 75/2012 e da Lei n.º 13.043/14, que passaram a adotar o valor de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) como parâmetro para o arquivamento de execuções fiscais em andamento. Comunicado do IPEA n.º 127, janeiro de 2012. Disponível em: <https://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/comunicado/120103_comunicadoipea127.pdf>. Acesso em: 17 de março de 2020.

princípio próprio do regime jurídico de direito público, este, inclusive, com estatura constitucional – art. 37, *caput* -, qual seja, o da eficiência administrativa.

Outro tema também afeto ao princípio da indisponibilidade do crédito público é aquele relacionado ao denominado Regime Diferenciado de Cobrança de Créditos (RDCC), instituído e regulamentado pela Portaria PGFN nº 396, de 30 de março de 2016²⁵⁵.

À semelhança do que já havia facultado a Portaria MF n.º 75/2012, a qual, como visto, regulamentou o sobrestamento das execuções fiscais cujo objeto sejam débitos de valor igual ou inferior a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais), a Portaria PGFN n.º 396/2016 também determinou a suspensão dos processos de execução. Ocorre que os débitos cobrados nas execuções fiscais que serão sobrestadas, com base nesse último ato regulamentar, podem alcançar o valor de R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais).

Não apenas no montante objeto das inscrições em DAU recaem as diferenças entre os casos regulamentados pelas portarias ora tratadas. Em verdade, apesar de estabelecer um valor bastante considerável para fins de sobrestamento do processo executivo fiscal, o principal ponto de distinção entre elas repousa na conduta do Procurador da Fazenda Nacional no que toca à cobrança judicial que tiver seu curso suspenso: enquanto o arquivamento de execuções de valor “irrisório”, fruto da determinação da Portaria MF n.º 75/2012, não demande qualquer atuação posterior por parte dos membros da PGFN, a suspensão embasada na Portaria PGFN n.º 396/2016 exige um diligenciamento no sentido de localizar o devedor ou bens sobre os quais possa recair a penhora, até que os referidos débitos sejam, enfim, atingidos pela prescrição intercorrente prevista no art. 40 da LEF²⁵⁶.

²⁵⁵ Art. 20. Serão suspensas, nos termos do art. 40, *caput*, da Lei nº 6.830, de 1980, as execuções fiscais cujo valor consolidado seja igual ou inferior a um milhão de reais, desde que não conste nos autos garantia útil à satisfação, integral ou parcial, do crédito executado. Art. 21. A suspensão de que trata o art. 20 independe da efetiva citação do(s) réu(s) na execução fiscal, desde que tenha havido a interrupção da prescrição pelo despacho que determinou a citação do devedor principal ou eventuais corresponsáveis. BRASIL. Portaria PGFN nº 396, de 30 de março de 2016. Disponível em: < https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/regime-diferenciado-de-cobranca-rdcc/portaria396_2016_1.pdf>. Acesso em 06 de abril de 2020.

²⁵⁶ Art. 40. O Juiz suspenderá o curso da execução, enquanto não for localizado o devedor ou encontrados bens sobre os quais possa recair a penhora, e, nesses casos, não correrá o prazo de prescrição. [...] § 4o Se da decisão que ordenar o arquivamento tiver decorrido o prazo prescricional, o juiz, depois de ouvida a Fazenda Pública,

Ou seja, o fato de uma execução fiscal, de valor consolidado igual ou inferior a um milhão de reais, ter seu curso sobrestado, não significa que a Administração Pública esteja abdicando de sua função essencial de arrecadar tributos com aquela monta. Muito pelo contrário. Afinal, durante o período em que a execução fiscal permanecer suspensa, a Procuradoria da Fazenda Nacional atuará fora dos autos judiciais, investigando a localização do devedor e de seus bens²⁵⁷. Nos termos da Portaria PGFN n.º 396/2016, apenas os processos judiciais de execução fiscal é que são sobrestados, não os atos de cobrança. Esses permanecem em curso, inclusive com atividade de investigação em relação ao paradeiro do devedor e de seu patrimônio, o que racionaliza a atuação do Fisco e intensifica a arrecadação tributária. Diferentemente, a Portaria MF n.º 75/2012 estabelece a suspensão da própria cobrança dos débitos de “reduzido valor” por entendê-la, como esclarecido nas linhas acima, antieconômica.

A Portaria PGFN n.º 396/2016, inclusive, foi objeto de representação perante o Ministério Público Federal do Distrito Federal, forte, dentre outros argumentos, nas alegações de abandono da cobrança de débitos de até um milhão de reais; renúncia de receita fiscal sem a correspondente compensação financeira e concessão de benefício fiscal por ato infralegal. Após os esclarecimentos prestados pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, aquela representação restou devidamente arquivada, concluindo o órgão do *parquet* que não havia qualquer ilegalidade ou abuso no ato normativo editado pela PGFN.

A suspensão das execuções fiscais proposta pela Portaria n.º 396/2016 [...] não se trata de uma medida isolada, mas sim de uma medida inserida no Regime Diferenciado de Cobrança de Créditos, o qual, por sua vez, é fruto de um estudo sistematizado da PGFN que resultou no denominado ‘Novo Modelo de Cobrança da Dívida Ativa da

poderá, de ofício, reconhecer a prescrição intercorrente e decretá-la de imediato. BRASIL. Lei n.º 6.830/80, de 22 de setembro de 1980. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6830.htm>. Acesso em 18 de março de 2020.

²⁵⁷ Art. 1º. O Regime Diferenciado de Cobrança de Créditos - RDCC consiste no conjunto de medidas, administrativas ou judiciais, voltadas à otimização dos processos e trabalho relativos à cobrança da Dívida Ativa da União, observados critérios de economicidade e racionalidade, visando outorgar maior eficiência à recuperação do crédito inscrito. Parágrafo único. O devedor incluído no Regime Diferenciado de Cobrança - RDCC de Créditos será submetido a: PECDA; I- Procedimento Especial de Diligenciamento Patrimonial - PEDP; [...] Art. 3º. O Procedimento Especial de Diligenciamento Patrimonial - PEDP constitui consulta sistemática e periódica às bases de dados patrimoniais dos devedores, com vistas à localização de bens e direitos passíveis de expropriação judicial ou identificação de eventuais hipóteses de responsabilidade tributária ou não tributária. BRASIL. Portaria PGFN n.º 396, de 30 de março de 2016. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/regime-diferenciado-de-cobranca-rdcc/portaria396_2016_1.pdf>. Acesso em 06 de abril de 2020.

União' [...] as preocupações lançadas pelo representante não se perfazem, tendo em vista que não haverá qualquer renúncia de receita por parte do Poder Público²⁵⁸.

Em outras palavras, apesar de deixar de promover a movimentação de execuções fiscais de valor igual ou inferior a um milhão de reais perante o Judiciário, a atuação da PGFN, sob enfoque do princípio da ponderação de interesses, antes de representar uma violação à indisponibilidade do interesse público, assegura uma maior eficiência no exercício da cobrança tributária, buscando, a partir de novas técnicas de persecução, o incremento das receitas públicas.

Aliás, ainda no pacote do mencionado Novo Modelo de Cobrança da Dívida Ativa da União, outras duas medidas acrescentadas à Lei n.º 10.522/02 também tangenciam o princípio da indisponibilidade do crédito público. Trata-se da possibilidade de dispensa da prática de atos processuais, inclusive a desistência de recursos interpostos, quando o benefício patrimonial almejado com o ato não atender aos critérios de racionalidade e de economicidade, e do condicionamento do ajuizamento de execuções fiscais à verificação de indícios de bens, direitos ou atividade econômica dos devedores ou corresponsáveis, desde que úteis à satisfação integral ou parcial dos débitos a serem executados, esta última denominada ajuizamento seletivo.

Tais medidas encontram-se previstas, respectivamente, nos arts. 19-C e 20-C da citada lei e integram o conjunto de disposições voltadas a conferir uma maior eficiência à atuação da

²⁵⁸ MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL_1ª CÂMARA DE COORDENAÇÃO E REVISÃO DIREITOS SOCIAIS E ATOS ADMINISTRATIVOS EM GERAL_PAUTA DA TRECENTÉSIMA DÉCIMA OITAVA SESSÃO ORDINÁRIA DE 2018_Item: 980 Ordem Relator(a): 496_Relator(a): Dr(a) MARIA CRISTIANA SIMOES AMORIM ZIOUVA_Voto nº: 12467/2018/ Origem: PROCURADORIA DA REPUBLICA - DISTRITO FEDERAL_Número: 1.34.001.004548/2016-51_Procurador(a) Oficiante: Dr(a) FREDERICK LUSTOSA DE MELO_PROMOÇÃO DE ARQUIVAMENTO. FISCALIZAÇÃO DOS ATOS ADMINISTRATIVOS EM GERAL. TRIBUTOS. FISCALIZAÇÃO. PROCURADORIA GERAL DA FAZENDA NACIONAL (PGFN). PORTARIA 396/2016. SUSPENSÃO DE EXECUÇÕES FISCAIS COM VALOR DE ATÉ UM MILHÃO DE REAIS. DUPLICIDADE DE PROCEDIMENTOS COM O MESMO OBJETO (1.16.000.001989/2016-29). PELA HOMOLOGAÇÃO, ACOLHENDO COMO RAZÕES DE DECIDIR, OS FUNDAMENTOS INVOCADOS PELO MEMBRO OFICIANTE. BRASIL. Ministério Da Fazenda. *PGFN arquiva representação contra o RDCC. 2016*. Disponível em: <<http://www.pgfn.fazenda.gov.br/noticias/2016/mpf-arquiva-representacao-contr-o-rdccc>>. Acesso em 06 abr. 2020.

Administração Fazendária²⁵⁹. É importante notar que, tanto a dispensa de um ato voltado a promover a movimentação da cobrança judicial, quanto o não ajuizamento de uma execução fiscal, isoladamente considerados, poderiam representar uma espécie de renúncia ao crédito tributário. Afinal, a execução fiscal que se deixa de ajuizar ou movimentar é o meio ordinário de cobrança das receitas não voluntariamente recolhidas. Por outro lado, a movimentação inútil de um processo judicial, ao final do qual não se obtém a localização do devedor e/ou de seu patrimônio, resultará em um verdadeiro prejuízo aos cofres públicos, por vezes, superior ao valor do próprio crédito executado.

Analisando os números da dívida ativa da União, é possível constatar um resultado positivo daquela atuação baseada na utilidade do processo de execução fiscal. Desde 2016, ano da entrada em vigor do Novo Modelo de Cobrança da Dívida Ativa em âmbito federal, houve um incremento considerável na arrecadação tributária, saltando de um total de R\$ 14,54 bilhões para R\$ R\$ 24,4 bilhões no ano de 2019²⁶⁰. Mais uma vez, o princípio da eficiência da Administração Pública, o qual orienta todas as medidas acima analisadas, ao fim e ao cabo, assegura a indisponibilidade do interesse público.

Pois bem. A análise de todos os instrumentos acima detalhados traz à baila a necessidade de que os princípios inerentes à Administração Pública, em especial aqueles relacionados à cobrança do crédito público, sejam estudados, não apenas, sob um enfoque axiológico. É necessário que a análise seja feita também sob a ótica econômica, isto é, por meio de uma avaliação no tocante a eventuais benefícios e prejuízos financeiros acarretados por uma determinada forma de atuação do Fisco.

²⁵⁹ Art. 19-C. A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional poderá dispensar a prática de atos processuais, inclusive a desistência de recursos interpostos, quando o benefício patrimonial almejado com o ato não atender aos critérios de racionalidade, de economicidade e de eficiência. Art. 20-C. A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional poderá condicionar o ajuizamento de execuções fiscais à verificação de indícios de bens, direitos ou atividade econômica dos devedores ou corresponsáveis, desde que úteis à satisfação integral ou parcial dos débitos a serem executados. Parágrafo único. Compete ao Procurador-Geral da Fazenda Nacional definir os limites, critérios e parâmetros para o ajuizamento da ação de que trata o caput deste artigo, observados os critérios de racionalidade, economicidade e eficiência. BRASIL. Lei nº 10.522/02, de 19 de julho de 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110522.htm>. Acesso em 23 de abril de 2020.

²⁶⁰ BRASIL. Ministério Da Fazenda. *PGFN em Números*. Disponível em: <<http://www.pgfn.fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros-2014/pgfn-em-numeros-2020>>. Acesso em 07 de maio de 2020.

Consoante demonstrado nas linhas acima, muitas vezes uma decisão pelo não prosseguimento de uma cobrança pode representar um verdadeiro benefício aos cofres públicos, uma vez que o exercício das funções de fiscalização e persecução patrimonial sempre demandará a realização de despesas por parte da Administração.

Os acordos que o Fisco celebrar com os contribuintes podem ser negociados não somente visando ao quanto o ajuste acrescentará ao erário em termos de receitas, como também o quanto representará em termos de economia. Afinal, diversas despesas que a Administração teria com a execução forçada do crédito público deixarão de existir.

O mesmo enfoque econômico pode ser adotado para o instituto da cooperação premial tributária. Consoante devidamente detalhado em capítulo anterior, a evasão tributária, na qualidade de ato jurídico ilícito, enseja a responsabilização pessoal de todos os envolvidos na infração (diretor, gerente ou representante legal da pessoa jurídica contribuinte, além de outras corporações àquela vinculadas). Conseqüentemente, o Fisco pode (e deve, pois se trata de um poder-dever), inscrever seus nomes em dívida ativa e promover todos os atos de cobrança à sua disposição para satisfazer o crédito inadimplido. E tudo isso a um custo econômico que será, naturalmente, bancado pelos cofres públicos.

Se aquele diretor, gerente ou responsável, por exemplo, optar por cooperar com o Fisco, prestando-lhe informações sobre outros envolvidos na engenharia ilícita estruturada para possibilitar a evasão, sob a condição de ser contemplado com um prêmio, além da conduta ética que já é, por si só, merecedora de reconhecimento pela sociedade – confessar uma infração e permitir que ela seja coibida -, a sua decisão por cooperar com a Administração Pública pode representar uma verdadeira economia ao erário.

Quem conhece a realidade da cobrança tributária no Brasil sabe o quão dispendiosa é, desde o momento inicial da constituição do crédito não pago, passando pela inscrição em Dívida Ativa e o ajuizamento da execução fiscal respectiva, até a persecução do patrimônio do executado. Ademais, a constituição definitiva do crédito tributário, seguida da deflagração do processo judicial de cobrança, não é garantia de que o mesmo será pago. Longe disso. Talvez, de todas as fases da cobrança tributária, a mais penosa seja a da investigação em busca da localização de bens do devedor, posto que as técnicas de blindagem patrimonial, conforme já demonstrado ao longo deste trabalho, são cada vez mais sofisticadas e de difícil identificação.

A cooperação premial tributária, nesse contexto, é instrumento cujo objetivo principal seria o incremento da arrecadação de receitas públicas. Afinal, o Fisco, por meio do ajuste negociado com o devedor-cooperador, terá a oportunidade de acessar documentos, dados e outras informações que o levarão a outros envolvidos no ilícito tributário, além de seu patrimônio pessoal. E isso contribuirá muito com a atividade investigativa desenvolvida no curso da cobrança do crédito público.

Os fatos sobre os quais a Administração terá conhecimento somente seriam descobertos (se descobertos) após um trabalhoso processo investigativo, o que demandaria, além de dinheiro, tempo. E, como já destacamos anteriormente, o tempo é elemento que atua a favor do evasor, o qual terá a oportunidade de praticar mais e mais atos visando à ocultação de seus bens.

Além disso, a economia de tempo para a localização dos envolvidos e do respectivo patrimônio acarretará uma maior celeridade na tramitação da execução fiscal. E isso representará, por si só, uma considerável economia no tocante aos custos inerentes a um processo judicial.

Nesse ponto, em pesquisa realizada pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional²⁶¹, constatou-se que, do valor total inscrito em DAU – R\$ 1,2 trilhão -, 70% (o equivalente a R\$ 889,7 bilhões) estão concentrados em apenas 0,6% das empresas ativas no Brasil. Trata-se de grupo de empresas denominado grandes devedores, um pequeno número de pessoas jurídicas com enorme capacidade econômica e que responde pela maior parte da dívida pública federal inscrita. As demais empresas, pequenos e médios devedores, possuem débitos no valor de R\$ 386,4 bilhões. A mesma disparidade se verifica quanto aos débitos das pessoas físicas: do total das dívidas inscritas no âmbito da PGFN – R\$ 143,1 bilhões -, 34,7% (ou R\$ 49,6 bilhões) também estão concentradas nas mãos dos grandes devedores, os quais representam, tão somente, 0,2% de todas as pessoas físicas inscritas em DAU. E é, exatamente, nessa classe de grandes devedores que se encontram os maiores responsáveis pelas fraudes fiscais estruturadas, os quais ainda detêm capacidade financeira para prolongar o tempo de duração de um processo

²⁶¹ BRASIL. Ministério Da Fazenda. *Estudo sobre o endividamento com a União e o FGTS em 2019*. 2019. Disponível em: <<https://www.pgfn.gov.br/noticias/2019/estudo-realizado-pela-pgfn-revela-perfil-de-devedores-da-divida-ativa/view>>. Acesso 17 mar. 2020.

judicial de cobrança. Por tudo, é possível concluir, sob a confirmação dos números trazidos anteriormente, o quão custosa é a cobrança judicial da dívida pública.

Tais números apontam na mesma direção de um outro estudo, este desenvolvido pela ONG *Tax Justice Network* (TJN) a partir de dados obtidos junto ao Fundo Monetário Internacional (FMI) e ao *Bank of International Settlements* (BIS). Segundo apurado por aquela instituição não governamental, estima-se existirem cerca de US\$ 21 trilhões depositados em contas bancárias localizadas em centros financeiros *offshore*²⁶². O planejamento tributário abusivo por meio de *offshores*, assim, demanda um custo elevado, de modo que fica restrito, tão somente, a uma elite, composta, justamente, por aqueles dotados de maior capacidade econômica.

Portanto, as informações fornecidas pelo devedor-cooperador não apenas podem representar a sua ressocialização no tocante ao seu comportamento tributário, o que, *per se*, já seria digno de alguma recompensa por parte da sociedade, como, igualmente, renderia ao Estado uma considerável economia. Afinal, toda despesa que seria necessária no processo de persecução dos grandes evasores e de seu patrimônio seria evitada ou diminuída graças à cooperação prestada²⁶³.

Por fim e mais importante, a cooperação premial, nos moldes do que proposto neste estudo, ao final do processo, não representará nenhuma renúncia de receitas por parte da Administração. Isso porque, de um lado, o benefício oferecido ao cooperador afetará, tão somente, a natureza solidária de sua responsabilidade pelo pagamento do tributo evadido. Não será concedido qualquer tipo de desconto no tocante ao valor devido, o qual manter-se-á em

²⁶² Cf. *The Price of Offshore Revisited*. Tax Justice Network. Londres. 2012. Disponível em: <<https://www.taxjustice.net/2014/01/17/price-offshore-revisited/#:~:text=MAIN%20REPORT%201%20%E2%80%93%20The%20Price,zero%20tax%20and%20substantial%20secrecy.>>. Acesso em 17 de março de 2020.

²⁶³ “A maior parte dos processos de execução é composta pelas execuções fiscais, que representam 73% do estoque em execução. Esses processos são os principais responsáveis pela alta taxa de congestionamento do Poder Judiciário, representando aproximadamente 39% do total de casos pendentes e congestionamento de 90% em 2018 - a maior taxa entre os tipos de processos constantes desse Relatório. Há de se destacar, no entanto, que há casos em que o Judiciário esgotou os meios previstos em lei e ainda assim não houve localização de patrimônio capaz de satisfazer o crédito, permanecendo o processo pendente. Ademais, as dívidas chegam ao judiciário após esgotados os meios de cobrança administrativos - daí a difícil recuperação. CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. *Relatório Justiça em Números*. 2019. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/conteudo/arquivo/2019/08/justica_em_numeros20190919.pdf>. Acesso em 17 de março de 2020.

seu montante integral, incluídos aqueles relativos a juros e multa (moratória e punitiva); de outro, como a concessão do benefício é condicionada à eficácia das informações fornecidas pelo cooperador, a renúncia, quanto à solidariedade da responsabilidade pelo pagamento, só será implementada quando o Fisco já tiver, à sua disposição, os dados fornecidos e, por conseguinte, condições de obter a quitação do débito por meio do patrimônio pessoal dos demais devedores delatados.

3.3 DA NECESSIDADE DE PREVISÃO LEGAL EXPRESSA

Demonstrada que foi, nas linhas acima, a viabilidade jurídica, no direito brasileiro, de um instituto como o que ora se propõe, passemos, no presente tópico, a analisar a forma própria para a constituição da cooperação premial tributária.

Referido instrumento é direcionado ao enfrentamento da evasão fiscal e a, conseqüentemente, permitir que a Fazenda Pública alcance o pagamento de seu crédito. Para isso, a Administração Tributária busca estimular um dos sujeitos passivos a colaborar com a exação, fornecendo-lhe elementos que levem à identificação dos demais envolvidos na infração, bem como de seus respectivos patrimônios. Como motivação, oferece-lhe, a título de benefício, a isenção ou a remissão de sua responsabilidade solidária pelo pagamento do crédito tributário.

Nesse sentido, a CF/88, no art. 150, VI, estabelece que “qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal”²⁶⁴. Na mesma linha, o art. 97 do CTN determina que “somente a lei pode estabelecer as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades”²⁶⁵.

Como antes esclarecido, o negócio jurídico firmado com a Fazenda Pública acarretará a isenção ou a remissão da solidariedade do cooperador no tocante à relação jurídica tributária.

²⁶⁴ Art. 150, VI. BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, de 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em 23 de abril de 2020.

²⁶⁵ Art. 97. BRASIL. Lei n.º 5.172/66, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm>. Acesso em 18 de março de 2020.

Logo, ele deixará de ser devedor do crédito objeto da negociação. E, com isso, todos os efeitos daí decorrentes também desaparecerão: seu nome será excluído da certidão de dívida ativa e, por conseguinte, dos cadastros de proteção ao crédito, como CADIN e SERASA, além de obter o cancelamento do protesto.

Se considerássemos, apenas, os efeitos que o instrumento consensual pode produzir na esfera jurídica do cooperador, seria possível sustentar que a instituição da cooperação premial tributária poderia se dar por meio de uma lei ordinária, nos termos do quanto exigido pelo citado art. 150, VI da Lei Maior.

Em virtude de o patrimônio público ser, por princípio, indisponível, a concessão de benefícios fiscais ou autorização de prática de atos que gerem impactos sobre o crédito tributário ou sobre sua exigibilidade somente pode ser feita por lei²⁶⁶.

Ocorre que a cooperação premial tributária também produzirá um ônus aos demais sujeitos passivos eventualmente delatados pelo cooperador. E nem estamos, aqui, nos referindo ao dever de pagar o tributo evadido através de seus bens pessoais. Afinal, dita obrigação decorre da própria lei que tiver instituído o respectivo tributo e nasce com a prática do fato gerador e a posterior constituição do crédito tributário.

Mais uma vez, é preciso ressaltar que o benefício que ora se propõe como prêmio ao cooperador por sua colaboração com a investigação fiscal é a isenção ou a remissão de sua responsabilidade solidária pelo pagamento do valor devido. Nos termos do art. 125, II, do CTN, “salvo disposição de lei em contrário”, no tocante à solidariedade tributária, “a isenção ou remissão de crédito exonera todos os obrigados, salvo se outorgada pessoalmente a um deles, subsistindo, nesse caso, a solidariedade quanto aos demais pelo saldo”²⁶⁷. Ou seja, segundo aquele dispositivo legal, o benefício concedido ao cooperador acarretaria não apenas a sua isenção ou remissão pelo pagamento do tributo evadido como, ainda, ocasionaria a redução do valor do crédito respectivo. Isso porque, levando em consideração aquela regra insculpida no CTN, os demais devedores solidários manter-se-iam responsáveis, tão somente, pelo

²⁶⁶ ALEXANDRE, Ricardo. *Direito Tributário Esquematizado*. 7. ed.. São Paulo: Método. 2013. p. 196.

²⁶⁷ Art. 125, II. BRASIL. Lei n.º 5.172/66, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm>. Acesso em 18 de março de 2020.

pagamento do saldo, ou seja, deduzida, do total originariamente lançado, a parcela correspondente à cota parte do cooperador.

Ocorre que a cooperação premial tributária é instrumento idealizado para auxiliar o Estado na cobrança do crédito que restou inadimplido por força da evasão fiscal. Logo, não faz sentido que um mecanismo voltado a enfrentar os casos de planejamento abusivo mais complexos, cujos responsáveis se valeram das estratégias as mais sofisticadas para ocultar o seu patrimônio, possa, ao final, provocar a diminuição do crédito evadido, representando um verdadeiro desconto para aqueles que deixaram de recolher os seus tributos através de práticas ilícitas. Isso significaria uma verdadeira violação ao conhecido brocardo jurídico *nemo auditur propriam turpitudinem allegans*.

Premiar o cooperador com a isenção ou a remissão de sua responsabilidade é uma forma de, não apenas, recompensar o arrependimento em sua conduta, como, também, promover a eficiência na investigação fiscal. Se o efeito daquela negociação, ainda, beneficiar os demais evasores (com a redução do crédito tributário devido), os quais, ao contrário do cooperador, optaram por não colaborar e por manter seus bens à parte do radar do Fisco, isso seria o mesmo que premiá-los por desrespeitar o seu dever fundamental de pagar tributos.

Portanto, a cooperação premial tributária deve beneficiar, tão somente, aquele que, voluntariamente, pôs-se ao lado da Administração no ato de exação e ajudou na identificação dos outros envolvidos e seus respectivos patrimônios. Ou seja, o único efeito daquele instrumento consensual deve ser a isenção ou a remissão da responsabilidade solidária do cooperador, não havendo qualquer reflexo no tocante ao valor cobrado, o qual conservar-se-á em seu montante integral, inclusive com os acréscimos legais, como juros, multas e demais encargos.

Isso significa que aquela consequência atribuída à isenção ou remissão de caráter pessoal pelo citado art. 125, II, do CTN não vai resultar do termo de cooperação premial tributária. Por certo, tal exceção àquela regra significará uma inovação no tocante às normas gerais sobre obrigação tributária solidária. Por isso, a criação do instituto ora proposto deve observar a imposição prevista no art. 146, III, *b*, da CF/88, segundo a qual “cabe à lei

complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre obrigação”²⁶⁸.

Por tudo, e, principalmente, porque a proposta do instituto não incluirá, entre os seus efeitos, aquele estabelecido, como regra geral, no art. 125, II, do CTN, a cooperação premial tributária deve ser instituída por meio de uma lei complementar, nos exatos termos do art. 146, III, *b*, da CF/88.

3.4 COMPETÊNCIA PARA FIRMAR O ACORDO DE COOPERAÇÃO PREMIAL TRIBUTÁRIA

Vimos acima que o prêmio oferecido àquele que opta por colaborar com o processo de persecução fiscal é a isenção ou a remissão de sua solidariedade passiva na relação jurídica tributária. A solidariedade é uma característica das chamadas obrigações complexas subjetivas, as quais podem ser classificadas em ativas, quando presentes mais de um credor, ou passivas, se houver dois ou mais devedores²⁶⁹.

Uma obrigação solidária passiva torna, cada um dos devedores, responsável pelo pagamento total da dívida. Isso porque, na estrutura da obrigação, temos um “não fracionamento na relação entre credores e devedores (relação externa) e um fracionamento na relação dos devedores entre si (relação interna)”²⁷⁰. O credor, assim, pode escolher, livremente, em face de quantos e quais sujeitos passivos demandará o cumprimento da prestação oriunda da relação obrigacional, se um, vários ou todos:

O principal efeito decorrente da obrigação solidária passiva é que o credor pode cobrar o cumprimento da obrigação de qualquer um dos devedores como se todos fossem um só devedor. Há, portanto, uma opção de o credor cobrar um, vários ou todos os devedores, de acordo com a sua vontade (opção de demanda)²⁷¹.

²⁶⁸ Art. 146, III, *b*. BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, de 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em 23 de abril de 2020.

²⁶⁹ TARTUCE, Flávio. *Manual de Direito Civil*. Volume Único. 3. ed. São Paulo: Método. 2013. p. 330.

²⁷⁰ *Ibid.* p. 331.

²⁷¹ *Ibid.* p. 330

A solidariedade passiva é, pois, um atributo que recai sobre a obrigação, tornando cada um dos devedores responsável pelo pagamento integral do crédito (e não uma determinada cota parte), sujeitando-os, ainda, à escolha do credor no tocante a quem ou quantos deles sofrerá(ão) os efeitos da execução. Logo, não há exagero em afirmar que a solidariedade passiva representa uma verdadeira garantia, constituída pela lei ou pela vontade das partes (CC, art. 265), em favor dos interesses do credor. Afinal, há uma chance maior de que o seu crédito seja integralmente satisfeito.

Uma vez constatado que a solidariedade passiva é um atributo estabelecido em prol dos interesses do credor, então, por dedução lógica, qualquer ato de disposição sobre os seus efeitos seria cabível, tão somente, ao próprio titular do crédito.

Nesse ponto, é importante ressaltar que, sendo a eventual isenção ou remissão da solidariedade passiva em relação ao devedor que opta por colaborar com o processo de persecução fiscal, um ato de disponibilidade que compete somente ao credor, não haverá, portanto, a necessidade de qualquer homologação judicial do acordo de cooperação premial tributária tal como proposto no presente trabalho. Isso porque, como vimos, trata-se de uma garantia estipulada, pelas partes ou pelo legislador, em proveito, unicamente, do credor. Logo, somente a ele é possível renunciar àquele benefício, sem necessitar de referendo por qualquer outro sujeito.

Na relação jurídica tributária, o credor é o ente político – União, Estado, DF ou Município – a quem a CF/88 atribuiu a competência para instituir o tributo²⁷². Já as funções de arrecadar, fiscalizar e executar os créditos tributários são exercidas pelas pessoas administrativas nomeadas pela lei. Trata-se da chamada “capacidade tributária ativa, cuja atribuição compreende as garantias e os privilégios processuais que competem à pessoa jurídica que a conferir”²⁷³.

No âmbito federal, a CF/88, no art. 131, §3º, determina que, “na execução da dívida ativa de natureza tributária, a representação da União cabe à Procuradoria-Geral da Fazenda

²⁷² ALEXANDRE, Ricardo. *Direito Tributário Esquematizado*. 7. ed.. São Paulo: Método. 2013. p. 258. p. 282.

²⁷³ Art. 7º, §1º. BRASIL. Lei n.º 5.172/66, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm>. Acesso em 18 de março de 2020.

Nacional, observado o disposto em lei”²⁷⁴. Referida norma foi regulamentada pela Lei Complementar n.º 73, de 10 de fevereiro de 1993²⁷⁵, a qual delimitou a atribuição funcional da PGFN para atuar na representação judicial e extrajudicial da União:

Da leitura das normas da Constituição e da LC n.º 73/93, observa-se ser atribuição da PGFN apurar e inscrever em dívida ativa valores de natureza tributária da União. Portanto, nas execuções fiscais de natureza tributária, a atribuição é privativa da PGFN. [...] atualmente, além da competência privativa para ajuizamento de execuções fiscais de dívidas tributárias, a PGFN tem atribuição residual para propor execuções fiscais de créditos de qualquer natureza, desde que inscritos em dívida ativa da União, por força do disposto no art. 23 da Lei n.º 11.457, de 16 de março de 2007: “*Compete à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional a representação judicial na cobrança de créditos de qualquer natureza inscritos em Dívida Ativa da União*”²⁷⁶.

A PGFN, assim, é o órgão da Administração Pública Federal responsável pela cobrança coercitiva do crédito tributário. Como antes esclarecido, uma vez verificada a ocorrência de um fato gerador, o respectivo crédito tributário é constituído por meio do denominado lançamento, processo que ocorre no âmbito da competência da Secretaria de Receita Federal do Brasil (RFB). Dentro de 90 dias desde a data em que se tornam exigíveis, aqueles créditos devem, então, ser encaminhados à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para fins de controle de legalidade e inscrição em DAU. Esses créditos são, assim, submetidos a um exame, pela PGFN, acerca da presença “dos requisitos de certeza, liquidez e exigibilidade, essenciais à formação do título executivo necessário à prática de qualquer ato de execução, seja judicial ou extrajudicial”²⁷⁷. Isso confere presunção (relativa) de legitimidade ao crédito constituído.

No exercício da atividade exacional, a PGFN realiza um processo administrativo com vistas à localização de indícios de bens, direitos ou atividade econômica aptos a garantir a execução forçada, mediante consulta periódica às bases de dados patrimoniais e econômico-

²⁷⁴ Art. 131, §3º. BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, de 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em 23 de abril de 2020.

²⁷⁵ BRASIL. Lei Complementar n.º 73/1993, de 10 de fevereiro de 1993. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp73.htm>. Acesso em 18 de março de 2020.

²⁷⁶ MELO FILHO, João Aurino de (org.). *Execução Fiscal Aplicada: Análise Pragmática do Processo de Execução Fiscal*. 8. ed. Salvador: JusPodium, 2020. p. 151.

²⁷⁷ Art. 2º. BRASIL. Portaria PGFN n.º 33, de 08 de fevereiro de 2018. Disponível em: <<http://sijut2.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=90028&visao=anotado>>. Acesso em 22 de julho de 2020.

fiscais do devedor, além de investigar acerca da reponsabilidade de outros sujeitos passivos pelo pagamento do crédito inscrito em DAU²⁷⁸. Assim, aquele órgão, apresentando a União credora, desempenha um intenso trabalho de persecução voltado a obter o pagamento do tributo inadimplido, especialmente quando se depara com a prática de atos ilícitos de ocultação da identidade do devedor ou de blindagem de seu patrimônio.

A União é, portanto, a titular do crédito tributário federal, em cuja exação forçada, perante ou não o Poder Judiciário, se faz apresentar pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Logo, a PGFN é o órgão com competência para negociar um acordo de cooperação premial tributária com um dos evasores que se habilite a colaborar com o processo de persecução fiscal.

Ademais, o CTN, no art. 142, estabelece que “compete, privativamente, à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível”²⁷⁹. Em sede federal, referida autoridade administrativa é a Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), órgão que, ao constituir o crédito tributário, deve, necessariamente, identificar, desde o início, o(s) respectivo(s) sujeito(s) passivo(s), não sendo possível instaurar o procedimento administrativo de lançamento apenas com base no fato gerador da obrigação.

A identificação do sujeito passivo, conforme prescrito no Código Tributário Nacional, significa encontrar aquele que realizou efetivamente o fato gerador. Se entre aquele que praticou o fato descrito em lei e a responsabilidade pelo tributo existe uma pessoa jurídica meramente formal, em anteparo, uma “proteção” do patrimônio individual, ela será afastada (ou desconsiderada). Sustenta-se, portanto, que o Código Tributário Nacional já permite (sempre permitiu) o afastamento de anteparos, realidades

²⁷⁸ BRASIL. Portaria PGFN n.º 948, de 15 de setembro de 2017. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=86309&visao=anotado>>. Acesso em 22 de julho de 2020.

²⁷⁹ Art. 142. BRASIL. Lei n.º 5.172/66, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm>. Acesso em 18 de março de 2020.

meramente formais ou artificiais (realidades falsas), dificultadoras da perfeita identificação do sujeito passivo²⁸⁰.

Durante a tramitação do processo, inclusive, a RFB busca identificar todos os responsáveis pelo pagamento do crédito tributário²⁸¹. Assim, ao menos nessa fase em que o processo de constituição do crédito tributário ainda pende de definitividade, a RFB, também na qualidade de presentante da União, é competente para firmar os termos de uma cooperação premial tributária.

Por fim, casos há em que, no curso do lançamento, a RFB constata a prática de indícios de dilapidação patrimonial, o que acarreta riscos de que eventuais execuções fiscais possam, no futuro, ser encerradas de maneira frustrada, exatamente, em razão da ausência de bens dos executados. Para prevenir essas situações, a Lei n.º 8.397/92 previu a possibilidade do manejo das chamadas medidas cautelares fiscais (MCF), ações ajuizadas pela PGFN após representação administrativa encaminhada pela RFB²⁸². Nesse contexto, os dois órgãos, PGFN e RFB, poderiam, mais uma vez como presentantes da União, sentar-se, em conjunto, à mesa de negociação com um dos evasores para celebrar um acordo de cooperação premial tributária.

O mesmo entendimento pode ser aplicado no âmbito do Estados, DF e Municípios quando os tributos evadidos forem de suas competências. Nesse caso, as respectivas autoridades tributárias - Secretarias de Fazenda e Procuradorias Estaduais e Municipais – terão a atribuição de, como presentantes daqueles entes federativos, negociar os termos da cooperação premial tributária.

²⁸⁰ CASTRO, Aldemário Araújo. Aplicação no Direito Tributário da Desconsideração da Personalidade Jurídica Prevista no Código Civil. In. QUEIROZ, Mary Elbe e TORRES, Heleno Taveira (coord.). *Desconsideração da Personalidade Jurídica em Matéria Tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 492.

²⁸¹ Art. 2º O Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil que identificar hipótese de pluralidade de sujeitos passivos na execução de procedimento fiscal relativo a tributos administrados pela RFB deverá formalizar a imputação de responsabilidade tributária no lançamento de ofício. BRASIL. Instrução Normativa SRFB n.º 1.862, de 27 de dezembro de 2018. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=97728&visao=anotado>>. Acesso em 18 de março de 2020.

²⁸² BRASIL. Lei n.º 8.397/92, de 06 de janeiro de 1992. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/l8397.htm>. Acesso em 18 de março de 2020.

3.5 MOMENTO EM QUE É POSSÍVEL A COOPERAÇÃO PREMIAL TRIBUTÁRIA

As tratativas do acordo de cooperação podem se dar ao longo de todo o processo de persecução fiscal. Isso porque, as investigações sobre corresponsáveis e seus respectivos bens para a satisfação integral do crédito tributário ocorrem desde a instauração do processo administrativo fiscal até o julgamento final da execução fiscal.

No lançamento, assim, a RFB, por exigência legal (CTN, art. 142), deve descrever o fato gerador em todos os seus aspectos, lícitos ou ilícitos, e identificar o(s) respectivo(s) sujeito(s) passivo(s). Nos termos da IN SRFB n.º 1.862/18, a RFB pode, inclusive, apontar novos corresponsáveis pelo pagamento do crédito tributário mesmo após o encerramento do processo administrativo, desde que, para isso, conte com “fatos novos” ou “que, por alguma razão, tenham sido “subtraídos ao conhecimento do Auditor-Fiscal” responsável pela autuação²⁸³.

A identificação de outros corresponsáveis e seus bens também pode acontecer ao momento em que o crédito tributário já tenha sido encaminhado à inscrição em DAU. Conforme antes esclarecido, após o controle de legalidade sobre o crédito inscrito, a PGFN dá início a um processo administrativo voltado à localização de “bens, direitos ou atividade econômica do devedor”, além de realizar diligências para a identificação do sujeito passivo²⁸⁴. Ademais, a

²⁸³ Art. 11. A identificação de hipótese de pluralidade de sujeitos passivos decorrente de fatos novos ou subtraídos ao conhecimento do Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil responsável pelo procedimento fiscal deve seguir o disposto neste Capítulo. Art. 15. Nos casos em que o crédito tributário definitivamente constituído não seja extinto, o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil que identificar hipóteses de pluralidade de sujeitos passivos previamente ao encaminhamento para inscrição em dívida ativa deverá formalizar a imputação de responsabilidade tributária mediante Termo de Imputação de Responsabilidade Tributária, o qual observará o disposto no art. 3º. BRASIL. Instrução Normativa SRFB n.º 1.862, de 27 de dezembro de 2018. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=97728&visao=anotado>>. Acesso em 18 de março de 2020.

²⁸⁴ Art. 34. A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional realizará procedimento administrativo com vistas à localização de indícios de bens, direitos ou atividade econômica aptos a garantir, integral ou parcialmente, a execução forçada, mediante consulta periódica às bases de dados patrimoniais e econômico-fiscais do devedor ou corresponsável. Parágrafo único. Independentemente do procedimento previsto no caput, o Procurador da Fazenda Nacional poderá, por despacho fundamentado, promover o ajuizamento da execução fiscal, desde que demonstrado potencial de recuperabilidade do débito e apresentados, na petição inicial, indícios da existência de bens ou direitos em nome do devedor ou corresponsável. Art. 35. Além do procedimento de que trata o art. 34, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional poderá, nos termos do art. 16, I, b, do Decreto-Lei nº 147, de 3 de fevereiro de 1967, promover diretamente diligências para a localização de devedores e de bens ou direitos penhoráveis, junto a

PGFN também atua para descobrir a existência de outros corresponsáveis pelo pagamento da dívida, a partir da instauração do denominado processo administrativo de reconhecimento de responsabilidade – PARR²⁸⁵.

A identificação de fatos novos que possam conduzir a outros sujeitos passivos e seus patrimônios pode, igualmente, ocorrer no bojo de uma execução fiscal já em curso perante o Poder Judiciário. Isso ensejará, como cediço, o redirecionamento da cobrança judicial (desde que, é claro, não haja indícios de prescrição intercorrente que obstaculize tal medida).

Por fim, mesmo nos casos em que os processos executivos judiciais tenham sido remetidos ao arquivo, segundo a orientação estabelecida pelo novo Regime Diferenciado de Cobrança de Créditos – RDCC, há a realização de diligências, por parte do Procurador da Fazenda Nacional, no sentido de localizar o devedor e/ou bens sobre os quais possa recair a penhora²⁸⁶ até que os créditos sejam, enfim, atingidos pela prescrição prevista no art. 40 da Lei n.º 6.830/80.

Assim, diante do cenário acima descrito, podemos concluir que o acordo de cooperação premial tributária pode ser negociado a qualquer tempo, enquanto o crédito público ainda não tenha sido integralmente pago. Vale dizer, desde a instauração do processo administrativo de lançamento até a eventual extinção da execução fiscal por prescrição intercorrente.

qualquer órgão da administração direta ou indireta ou entidade de direito privado. BRASIL. Portaria PGFN n.º 33, de 08 de fevereiro de 2018. Disponível em: <<http://sijut2.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=90028&visao=anotado>>. Acesso em 22 de julho de 2020.

²⁸⁵ BRASIL. Portaria PGFN n.º 948, de 15 de setembro de 2017. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=86309&visao=anotado>>. Acesso em 22 de julho de 2020.

²⁸⁶ Art. 2º Os devedores com execuções não garantidas por depósito, seguro garantia ou carta de fiança serão submetidos a Procedimento Especial de Diligenciamento Patrimonial (PEDP). Art. 3º O Procedimento Especial de Diligenciamento Patrimonial - PEDP constitui consulta sistemática e periódica às bases de dados patrimoniais dos devedores, com vistas à localização de bens e direitos passíveis de expropriação judicial ou identificação de eventuais hipóteses de responsabilidade tributária ou não tributária. BRASIL. Portaria PGFN n.º 396, de 30 de março de 2016. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/regime-diferenciado-de-cobranca-rdcc/portaria396_2016_1.pdf>. Acesso em 06 de abril de 2020.

3.6 COOPERADORES

A figura do cooperador é, necessariamente, uma pessoa vinculada, de alguma maneira, ao planejamento tributário ilícito. Vimos, em tópico específico, que todas as pessoas, naturais e jurídicas, que tenham participado da evasão fiscal são solidariamente responsáveis pelo pagamento do crédito público lançado. Logo, ao menos em tese, qualquer uma delas pode optar por negociar, com a Administração Fiscal, um acordo de cooperação premial tributária.

Um “laranja”, por exemplo, na qualidade de administrador ou gerente de uma sociedade empresária devedora, pode, nos termos do art. 135, III, do CTN, ser arrolado como sujeito passivo tributário se constatada a presença de “atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos”²⁸⁷. E nem se diga que o “laranja”, normalmente, é pessoa humilde e despida de patrimônio, e que, por isso, a sua inclusão na relação jurídica tributária como um dos devedores solidários pelo pagamento do crédito evadido não será suficiente para estimulá-lo a colaborar com o Fisco.

Primeiramente, os motivos que podem levar alguém a optar por auxiliar o Estado no exercício de seu mister arrecadatório são os mais diversos. Assim é que o simples arrependimento por ter, em algum momento, participado de um plano de blindagem patrimonial pode ser a razão que leve o “laranja” a aceitar negociar um acordo de cooperação premial.

Nada obstante, é igualmente certo que a colaboração pode ter motivos menos altruístas. Por isso mesmo, a cooperação é negociada a partir do oferecimento de um prêmio àquele que aceitar prestar informações essenciais ao Fisco e que lhe auxiliem a alcançar a satisfação integral de seu crédito. Tal prêmio, pois, representa um verdadeiro estímulo para convencer um dos evasores a “mudar de lado”.

No caso do “laranja” sem bens que possam ser atingidos em um processo de execução forçada, o benefício da isenção ou remissão da solidariedade passiva pode, ainda assim, servir de grande motivação para que ele delate os demais envolvidos na fraude fiscal. Afinal, e isso já foi esclarecido anteriormente, a sua responsabilização pelo crédito tributário lhe acarreta

²⁸⁷ Art. 135. BRASIL. Lei n.º 5.172/66, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm>. Acesso em 18 de março de 2020.

prejuízos que vão além do risco de ter o seu patrimônio indisponibilizado e, ato contínuo, expropriado para a quitação do tributo inadimplido.

Uma vez arrolado como um dos devedores solidários, seu nome passará a constar na certidão de dívida ativa e, por conseguinte, será inscrito em cadastros de proteção ao crédito, como CADIN e SERASA, além de ser objeto de protesto nos cartórios de tabelionato. Tudo isso, como sabemos, representará enormes obstáculos para a prática de atos da vida comum, como a obtenção de empréstimos junto a instituições financeiras. Logo, receber da Administração Pública credora, como contrapartida por sua colaboração com a persecução fiscal, o benefício de deixar de ser um dos devedores solidários da dívida objeto da negociação, fará desaparecer todos aqueles efeitos antes descritos.

Outras pessoas também podem se apresentar como pretensos cooperadores. Um contador, *exempli gratia*, que tenha sido responsável por estruturar, materialmente, a estratégia de ocultação patrimonial. Ou algum familiar que tenha figurado no plano de blindagem apenas para emprestar a sua conta bancária como canal financeiro para permitir que o dinheiro que se quer ocultar chegue ao destino planejado.

Qualquer um dos envolvidos na fraude fiscal, portanto, de maior ou menor papel na organização ilícita, pode negociar com o Fisco os termos de um acordo de cooperação premial. O essencial, insta ressaltar, é que as informações por ele fornecidas sejam eficazes, isto é, bastantes a conduzir à identificação de outros corresponsáveis e seus respectivos patrimônios, e em valor suficiente ao pagamento integral do crédito tributário.

3.7 BENEFÍCIO

A cooperação premial tributária é um negócio jurídico firmado entre o Fisco e um dos envolvidos na fraude no âmbito do qual, em troca de informações essenciais ao sucesso da investigação fiscal, ao cooperador é outorgado uma espécie de prêmio. No presente estudo, o benefício estabelecido será, a depender do momento em que o acordo é negociado, a isenção ou a remissão da solidariedade passiva do cooperador no tocante à prestação resultante da relação jurídica tributária.

A *isenção* é uma forma de exclusão do crédito tributário (art. 175, I do CTN), isto é, impede a sua constituição. A *remissão*, por sua vez, é uma causa de extinção (art. 156, IV do

CTN), ou seja, fulmina um crédito tributário já existente. Assim é que, se as tratativas do negócio jurídico consensual ocorrerem antes mesmo do início do processo administrativo de lançamento, o benefício outorgado ao cooperador será a isenção de sua responsabilidade solidária no tocante à obrigação tributária. Se o acordo de cooperação for negociado quando o crédito evadido já esteja constituído, o prêmio a que o cooperador fará jus pela sua colaboração será a remissão de sua solidariedade para o pagamento do tributo ilicitamente inadimplido.

As organizações ilícitas responsáveis por planejamentos tributários abusivos estruturam-se de maneira cada vez mais complexa, além de mais sofisticadas se apresentarem suas estratégias voltadas a ocultar a identidade de seus atores e o paradeiro de seus bens. Um dado que retrata bem tal constatação é aquele que demonstra o volume considerável de execuções fiscais que têm o seu curso obstado nas varas judiciárias porque não se consegue citar o(s) réu(s) ou porque não são encontrados bens do devedor sobre os quais possa recair a penhora:

Apenas 3,6% dos executados apresentam-se voluntariamente ao juízo. Em 56,8% dos processos ocorre pelo menos uma tentativa inexitosa de citação, e em 36,3% dos casos não há qualquer citação válida. Como a citação ocorre por edital em 9,9% dos casos, pode-se afirmar que em 46,2% dos executivos fiscais o devedor não é encontrado pelo sistema de Justiça. [...] Ao cruzar a quantidade de ações nas quais ocorre pelo menos uma tentativa inexitosa de citação com o universo de executivos fiscais nos quais o devedor não é encontrado pelo sistema de Justiça, chega-se à conclusão de que a localização imediata do executado é fundamental para o êxito da citação pessoal. Quando o devedor não é encontrado logo na primeira tentativa, as chances de que venha a ser localizado posteriormente caem para pouco mais de um terço. [...] Pouco mais de três quintos dos processos de execução fiscal promovidos pela PGFN vencem a etapa de citação. Destes, 22,7% conduzem à penhora, mas somente 17,2% das penhoras resultam em leilão²⁸⁸.

Os instrumentos consensuais de investigação, para serem efetivos, necessitam estar amparados em bases negociais cuja prestação que se pretende auferir deve ser diretamente proporcional à contraprestação que se está disposto a oferecer:

Como se viu, já vem de alguns anos a concepção de se implementar instrumentos negociais de investigação com vistas a melhorar a capacidade persecutória do Estado.

²⁸⁸ IPEA. *Custo e tempo do processo de execução fiscal promovido pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN)*. Comunicados do IPEA, n. 127, 04 jan. 2012. p. 5. Disponível em: <http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/4460/1/Comunicados_n127_Custo.pdf>. Acesso em 15 de abril de 2020.

Nesse intuito, um dos grandes esforços diz respeito ao ajuste adequado entre os benefícios e as sanções que são concedidos e impostos ao colaborador²⁸⁹.

Nesse sentido, a isenção ou a remissão da solidariedade passiva é tratada como um grande estímulo para convencer o coautor da evasão fiscal a entregar, à Administração Tributária, os dados de que a sua persecução necessita. Se, por um lado, o cooperador nada mais deverá à Fazenda Pública, por outro, o crédito tributário objeto da negociação terá plenas condições de ser integralmente satisfeito. Isso porque, é da essência do instituto, o cooperador somente fará jus ao benefício se a colaboração for eficaz e efetiva²⁹⁰, aspectos, estes, avaliados segundo alguns parâmetros, dentre os quais a relevância e originalidade das informações apresentadas pelo cooperador e a complexidade da fraude fiscal estruturada desenredada.

3.8 DAS CONSEQUÊNCIAS DO ACORDO DE COOPERAÇÃO PREMIAL TRIBUTÁRIA NO ÂMBITO PENAL

A cooperação premial tributária é instrumento voltado a auxiliar a investigação fiscal em face de ilícitos tributários. Vimos, em capítulo anterior, que o aludido instrumento consensual de persecução se destina à prevenção e combate de planejamentos tributários estruturados com o objetivo de burlar a atuação do Fisco, seja através de condutas que violem diretamente a letra da lei (evasão), seja por meio de atuação, aparentemente, lícita, mas contrária ao espírito legal, dissimulando a verdadeira intenção do contribuinte de ludibriar a Administração Pública (elusão).

Muitas daquelas condutas podem ser enquadradas em tipos penais, como, por exemplo, aqueles descritos nos arts. 1º e 2º da Lei n.º 8.137, de 27 de dezembro de 1990, os quais preveem

²⁸⁹ SIMÃO, Valdyr Moisés.; VIANNA, Marcelo Pontes. *O Acordo de Leniência na Lei Anticorrupção: Histórico, Desafios e Perspectivas*. São Paulo: Trevisan Editora, 2017 p. 77

²⁹⁰ “Por outro lado, eficácia tem relação com os meios e instrumentos empregados pelos agentes no exercício de seus misteres na administração; o sentido aqui é tipicamente instrumental. Finalmente, a efetividade é voltada para os resultados obtidos com as ações administrativas; sobleva nesse aspecto a positividade dos objetivos”. CARVALHO FILHO, José dos Santos. *Manual de Direito Administrativo*. 25. ed. São Paulo. Editora Atlas. 2012. p. 29.

os crimes contra a ordem tributária²⁹¹; arts. 168-A e 337-A do Código Penal (CP), os chamados crimes contra a Previdência Social²⁹²; e os arts. 334 e 334-A do CP, os quais tipificam os crimes de descaminho e contrabando²⁹³. Diante de indícios de autoria e de materialidade de uma infração penal, surge a pretensão punitiva do Estado, e, em se tratando de delitos sujeitos à ação penal pública, a competência para eventual oferecimento de denúncia em detrimento do devedor contumaz é do Ministério Público (Federal ou Estadual, conforme a espécie tributária evadida).

Ocorre que, tanto a ordem normativa quanto a jurisprudencial preveem algumas hipóteses em que determinados fatos ocorridos em sede tributária acarretam reflexos no âmbito criminal.

Segundo a Lei n.º 9.249/95, em seu art. 34, o pagamento do tributo evadido, até o recebimento da denúncia, constitui causa extintiva de punibilidade²⁹⁴. Apesar de ter expressamente estabelecido um marco temporal específico para a satisfação da obrigação

²⁹¹ Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: [...] Art. 2º Constitui crime da mesma natureza: [...]. BRASIL. Lei nº 8.137/90, de 27 de dezembro de 1990. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8137.htm>. Acesso em 23 de abril de 2020.

²⁹² Art. 168-A. Deixar de repassar à previdência social as contribuições recolhidas dos contribuintes, no prazo e forma legal ou convencional: [...] Art. 337-A. Suprimir ou reduzir contribuição social previdenciária e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: [...]. BRASIL. Decreto-Lei nº 2.848/40, de 7 de dezembro de 1940. Código Penal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del2848compilado.htm>. Acesso em 23 de abril de 2020.

²⁹³ Art. 334. Iludir, no todo ou em parte, o pagamento de direito ou imposto devido pela entrada, pela saída ou pelo consumo de mercadoria. [...] Art. 334-A. Importar ou exportar mercadoria proibida: [...]. BRASIL. Decreto-Lei nº 2.848/40, de 7 de dezembro de 1940. Código Penal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del2848compilado.htm>. Acesso em 23 de abril de 2020.

²⁹⁴ “A primeira investida nesse sentido sobreveio no bojo da própria Lei n. 8.137/90 (artigo 14) na qual havia a exigência de o pagamento ocorrer até o recebimento da denúncia. Essa possibilidade foi revogada, mas a Lei n. 9.249/95 ressuscitou-a em seu artigo 34, mantendo esse marco temporal. A partir de então, observou-se, com a sucessiva edição de leis de parcelamento e regularização tributária, a introdução da figura da suspensão da pretensão punitiva enquanto o devedor estiver vinculado a programa de parcelamento, mantendo-se a previsão da extinção da punibilidade sob a condição do pagamento integral do débito”. CAMPOS, Flávio Vilela e VILARES, Fernanda Regina. *Extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo*. Disponível em: <www.jota.info>. Acesso em 02 de dezembro de 2020.

tributária – antes do recebimento da denúncia²⁹⁵ -, para a atual jurisprudência, o momento em que o pagamento integral é realizado, em verdade, pouco importa, acarretando a extinção da punibilidade do autor a qualquer tempo, desde o inquérito policial, passando pelo ajuizamento da ação penal, até o cumprimento da pena fixada em sentença penal condenatória²⁹⁶.

Ademais, o art. 83 da Lei n.º 9.430/96 prevê que o pagamento integral de parcelamento também configura uma causa extintiva de punibilidade. O legislador, inclusive, estabeleceu que, “na hipótese de concessão de parcelamento de crédito tributário, a representação fiscal para fins penais somente será encaminhada ao Ministério Público após a exclusão da pessoa física ou jurídica do parcelamento” (§1º). Além disso, determinou a suspensão da pretensão punitiva (§2º) e da prescrição (§3º) durante o período em que o agente do crime esteja incluído em um programa de parcelamento²⁹⁷.

A Súmula Vinculante n.º 24 do STF, por sua vez, prescreve que “não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei n.º 8.137/90, antes

²⁹⁵ Art. 34. Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos na Lei n.º 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e na Lei n.º 4.729, de 14 de julho de 1965, quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia. BRASIL. Lei n.º 9.249/95, de 26 de dezembro de 1995. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19249.htm>. Acesso em 23 de abril de 2020.

²⁹⁶ Habeas Corpus n.º 362478/SP, Relator Min. Jorge Mussi, Quinta Turma, julgado em 14.09.2017, publicado no DJe de 20.09.2017. Habeas Corpus HC 180.993/SP, Relator Min. Jorge Mussi, Quinta Turma, julgado em 13.12.2011, publicado no DJe 19/12/2011. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=19326595&num_registro=201001421095&data=20111219&tipo=5&formato=PDF>. Acesso em 23 de abril de 2020.

²⁹⁷ Art. 83. A representação fiscal para fins penais relativa aos crimes contra a ordem tributária previstos nos arts. 1º e 2º da Lei no 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e aos crimes contra a Previdência Social, previstos nos arts. 168-A e 337-A do Decreto-Lei no 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal), será encaminhada ao Ministério Público depois de proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente. Parágrafo único. As disposições contidas no caput do art. 34 da Lei n.º 9.249, de 26 de dezembro de 1995, aplicam-se aos processos administrativos e aos inquéritos e processos em curso, desde que não recebida a denúncia pelo juiz. § 1º Na hipótese de concessão de parcelamento do crédito tributário, a representação fiscal para fins penais somente será encaminhada ao Ministério Público após a exclusão da pessoa física ou jurídica do parcelamento. § 2º É suspensa a pretensão punitiva do Estado referente aos crimes previstos no caput, durante o período em que a pessoa física ou a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no parcelamento, desde que o pedido de parcelamento tenha sido formalizado antes do recebimento da denúncia criminal. § 3º A prescrição criminal não corre durante o período de suspensão da pretensão punitiva. § 4º Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos no caput quando a pessoa física ou a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos, inclusive acessórios, que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento. BRASIL. Lei n.º 9.430/96, de 27 de dezembro de 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19430.htm>. Acesso em 23 de abril de 2020.

do lançamento definitivo do tributo²⁹⁸. Logo, qualquer ato de investigação ou persecução penal em relação ao inadimplemento tributário deve aguardar o término do respectivo processo administrativo fiscal. O Ministério Público, assim, embora seja o titular da ação penal pública, não pode adotar qualquer medida antes da constituição definitiva do crédito tributário pela RFB.

Nesse contexto, é certo, então, que a cooperação premial tributária, tal como proposta no presente trabalho, também produzirá reflexos no que tange aos aspectos criminais da evasão fiscal.

Primeiramente, quando a negociação ocorrer ainda na fase administrativa, vale dizer, quando em curso o procedimento de lançamento, não será possível a prática de atos de investigação por parte da autoridade policial ou do membro do *parquet*. Afinal, aplicar-se-á, ao caso, os termos da SV n.º 24 do Supremo Tribunal Federal acima reproduzidos.

Outrossim, o benefício da isenção ou da remissão da solidariedade passiva também influenciará, sobremaneira, a atuação do MP no âmbito da justiça criminal. E isso independentemente do momento em que o referido prêmio seja concedido ao devedor que tenha optado por contribuir com a autoridade fiscal. Afinal, a extinção de sua responsabilidade solidária ensejará a sua regularização tributária, ou seja, ele deixará de ser devedor na relação jurídica objeto da negociação. E isso gera, apenas no tocante à figura do cooperador, é importante ressaltar, a produção dos mesmos efeitos legalmente previstos ao pagamento do crédito ilicitamente inadimplido.

Vale destacar que o entendimento acima discorrido não representará uma novidade no ordenamento jurídico brasileiro. A Lei n.º 12.529/11, em seu art. 87, estabelece que, “nos crimes contra a ordem econômica, tipificados na Lei n.º 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e nos demais crimes diretamente relacionados à prática de cartel, tais como os tipificados na Lei n.º 8.666, de 21 de junho de 1993, e os tipificados no art. 288 do Decreto-Lei n.º 2.848, de 7 de dezembro de 1940 - Código Penal, a celebração de acordo de leniência, nos termos desta Lei, determina a

²⁹⁸ “O Supremo Tribunal Federal e o Superior Tribunal de Justiça também reconhecem, como condição de procedibilidade, a conclusão do procedimento administrativo, com o conseqüente lançamento definitivo do tributo, quando se discute a existência do débito ou do montante devido, para a instauração da ação penal por crimes contra a ordem tributária, previstos no art. 1º da Lei 8.137/1990”. MASSON, Cleber. *Direito Penal Esquemático*: Parte Geral. vol. 1. 8. ed, São Paulo: Método, 2014. p. 882.

suspensão do curso do prazo prescricional e impede o oferecimento da denúncia com relação ao agente beneficiário da leniência”. Já o parágrafo único daquele dispositivo legal determina que, “cumprido o acordo de leniência pelo agente, extingue-se automaticamente a punibilidade dos crimes a que se refere o caput deste artigo”²⁹⁹.

A obtenção do benefício, assim, pode ser considerada uma verdadeira causa de extinção da punibilidade. E, por conseguinte, a depender do momento em que o acordo de cooperação premial venha a ser firmado, o Ministério Público ou restará impedido de oferecer denúncia em face do cooperador, ou terá que, necessariamente, representar pela sua absolvição, ou, ainda, pela expedição do alvará de soltura se já em fase executória da pena.

²⁹⁹ Art. 87. BRASIL. Lei n.º 12.529/11, de 30 de novembro de 2011. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/112529.htm>. Acesso em 23 de abril de 2020.

CONCLUSÃO

O Brasil, reconhecidamente, vem cumprindo um papel de destaque no enfrentamento dos planejamentos tributários abusivos. No campo legislativo, existem disposições que confirmam a vontade do Estado de combater a evasão fiscal, como a Lei Complementar nº 105/01, que permite o acesso a dados bancários dos contribuintes pelas autoridades fazendárias sem a necessidade de autorização judicial prévia, e a Lei n.º 9.613/98, que abre espaço para que a fraude tributária (*tax crimes*) seja considerada um delito antecedente ao crime de lavagem de capitais.

O mesmo se verifica em matéria de *enforcement*. Como demonstrado ao longo deste estudo, são diversas as atividades que vêm sendo desenvolvidas pelas autoridades fiscais no exercício da exação, sob a forma de estratégias voltadas a encontrar a localização dos devedores e de seus bens. E, se o fim imediato da atuação estatal é reprimir a fraude e conter a organização ilícita, o fim mediato perseguido pela Administração Pública é a arrecadação tributária, indispensável à consecução das principais demandas sociais.

A par da nova estruturação das organizações ilícitas, existe a possibilidade de expansão internacional das fraudes fiscais. Não por outra razão, a inquietude quanto aos planejamentos tributários abusivos é tema da ordem do dia nos principais organismos internacionais. Tal como mencionado no presente estudo, OCDE e GAFI, dentre outros exemplos, desenvolvem ações específicas direcionadas à prevenção e combate à supressão e/ou redução indevidas da carga tributária. A mesma preocupação também é debatida internamente pelos países, os quais assumem compromissos, em tratados e convenções, incumbindo-se do dever de reprimir a evasão fiscal.

A posição da Administração Fiscal se torna ainda mais infausta quando se depara com condutas que, na aparência, ostentam conformidade com a letra fria da lei. Todavia, quando melhor apuradas, verifica-se que o contribuinte, de forma dissimulada, está contrariando a vontade do legislador manifestada no texto normativo. Mas, para que a real intenção do sujeito passivo seja desvendada, o Fisco, normalmente, precisa de bastante tempo e, como sabemos, o tempo favorece o evasor.

A evasão tributária, como visto, tem se apresentado por meio de esquemas fraudulentos cada vez mais estruturados. As organizações apresentam-se melhor organizadas, em planejamentos dotados de atos mais sofisticados e complexos. Tudo isso, representa um incremento da dificuldade de se prevenir e combater aquela espécie de infração.

A cooperação premial tributária, pois, surge como uma solução alternativa de atuação do Estado em detrimento dos ilícitos fiscais. Nesse contexto, propõe-se a criação de um instrumento de persecução com parâmetros de justiça negocial, através do alargamento dos espaços de consenso no Direito, notadamente o brasileiro.

A sistematização própria do instituto, a partir da incidência de princípios e regras específicos da atividade de cobrança forçada de um crédito cujo titular é a sociedade, possibilita uma melhor utilização da ferramenta ora sugerida. Por isso mesmo, levou-se em consideração, respeitando-se o grau de relevância que cada um deles possui para a gestão responsável do bem jurídico em voga, a melhor e mais atualizada compreensão acerca dos princípios da legalidade – inclusive no tocante à espécie normativa ideal para a criação e regulamentação do instituto -, da indisponibilidade do interesse público e da eficiência.

Ademais, foi possível conceber uma feição subjetiva do instituto, a partir da perspectiva dos atores envolvidos no ajuste e seus respectivos objetivos almejados à mesa de negociação. Por conseguinte, tornou-se viável estabelecer um regime jurídico que abrangesse os direitos e deveres da Administração credora e do cooperador devedor nas tratativas do negócio consensual.

Procedeu-se, então, a uma análise prática de alguns estudos que podem embasar a opção do Fisco em admitir o consenso como uma alternativa (moderna) para alcançar a satisfação integral de seu direito, ao invés de, sozinho, tentar desvendar o paradeiro, cada vez mais obscuro, dos devedores e, principalmente, de seu patrimônio. Nesse sentido, são os números que demonstram o grande volume de execuções fiscais cuja tentativa de citação do réu é negativa por ele se encontrar em “local incerto ou não sabido”. Ou, quando localizado o requerido, a frustração da cobrança é motivada pela ausência de informações a respeito de seus bens que possam ser convertidos em dinheiro em favor dos interesses do exequente.

Na outra extremidade da mesa, o cooperador, por sua vez, avalia o quanto o prêmio ofertado pela Administração é suficientemente atraente para lhe convencer a “mudar para o

lado” de seu perseguidor e passar a contribuir com as investigações, perfazendo um verdadeiro exercício de custo-benefício entre as vantagens pela oportunidade de deixar de ser um devedor da Fazenda Pública e a pecha de passar a traidor de seus comparsas no planejamento tributário ilícito.

Vimos também que, ao contrário de outros instrumentos consensuais já regulamentados no ordenamento jurídico brasileiro e colocados à disposição da Administração Pública, como meio de obtenção de provas voltado a paralisar a atividade ilícita investigada e a descobrir a identidade de coautores e/ou partícipes para aplicar-lhes a penalidade estabelecida pelo legislador, em troca de um benefício ao delator, a cooperação premial tributária tem como escopo principal o pagamento do tributo evadido.

A Fazenda Pública, ao eleger uma estratégia alternativa de investigação que seja baseada no consenso com um dos infratores não busca, como meta primeira, a identificação de corresponsáveis para puni-los com uma sanção legal. Não. O Fisco, nessa relação jurídica, atua mais na qualidade de Administração Pública credora do que como Administração Pública sancionadora. Por óbvio, aos evasores delatados restará sentir o peso das sanções previstas ao planejamento tributário ilícito, como, por exemplo, a multa de ofício consagrada no art. 44 da Lei n.º 9.430/96. Nada obstante, o interesse da Fazenda Pública nas informações que o cooperador pode lhe fornecer é na identificação de bens dos delatados em valor suficiente ao pagamento integral do crédito tributário, calculado, este, a partir da soma, ao *quantum* de tributo evadido, dos demais acréscimos legais, como juros, multa (de mora e de ofício) e outros encargos.

A cooperação premial tributária, assim, constitui uma verdadeira inovação em nosso sistema jurídico. E, embora tenha sido gestada a partir de elementos próprios de outros institutos consagrados no Direito brasileiro, alguns, inclusive, já há muitos anos em vigor na ordem jurídica nacional, os quais, é possível reconhecer, lhe serviram de fonte inspiradora, a cooperação premial tributária, como toda novidade, certamente enfrentará resistência. E isso tanto na doutrina tributária como na não tributária.

O presente trabalho, contudo, além da criação e regulamentação do instituto em si, almeja o avanço dos instrumentos negociais no Direito tributário, especialmente, em um de seus

atributos mais importantes, qual seja, a arrecadação fiscal e o cumprimento do dever fundamental de pagar tributos.

Portanto, o objetivo deste trabalho foi, justamente, fornecer argumentos que sustentam a viabilidade em adotar o instrumento da cooperação premial tributária no ordenamento jurídico brasileiro a fim de possibilitar a satisfação do crédito tributário, prevenindo e combatendo a evasão fiscal.

REFERÊNCIAS

ACORDO entre a PGFN e a SERASA permitirá o compartilhamento de informações. 2017. Disponível em: <<https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/noticias/2017/acordo-entre-a-pgfn-e-a-serasa-permitira-o-compartilhamento-de-informacoes>>. Acesso em 22 jun. 2020.

ADI n. 2.390 MC /DF. Relator: Ministro Dias Toffoli. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=11899857>>. Acesso em 18 de março de 2020.

ADDRESS Base Erosion and Profit Shifting. OECD iLibrary. Disponível em: <https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/addressing-base-erosion-and-profit-shifting_9789264192744-en#page1>.

ALEXANDRE, Ricardo. *Direito Tributário Esquemático*. 7. ed. São Paulo: Método, 2013.

ARAÚJO E MENDONÇA, Maria Lírida de Araújo; SILVA FILHO, Arnaldo Coelho da. Indução Tributária e Denúncia Espontânea: Redefinições a Partir da Jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça. *Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário_RDIET*, 2017. v. 12. p. 47.

BADARÓ, Gustavo. *Processo Penal*. 1. ed. Rio de Janeiro: Campus/Elsevier, 2012.

BADARÓ, Gustavo. O valor probatório da delação premiada: sobre o § 16 do art. 4º da Lei nº 12.850/13. *Consulex: revista jurídica*, Brasília, v. 19, n. 443, fev. 2015.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

BARROSO, Luís Roberto. *Curso de Direito Constitucional Contemporâneo: Os Conceitos Fundamentais e a Construção do Novo Modelo*. 2. ed. Saraiva. São Paulo, 2010.

BECHO, Renato Lopes. A Responsabilidade Tributária de Grupo Econômico. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo, n. 221, Fevereiro de 2014. p. 83.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva. 1998.

BENÍTEZ, José Manuel Gomes. Reflexiones Técnicas y de Política Criminal Sobre el Delito de Blanqueo de Bienes y su Diferencia com la Defraudación Fiscal. *Cuadernos de Política Criminal*, Madrid, n. 91. 2007. p. 171.

BINENBOJM, Gustavo. A constitucionalização do direito administrativo no Brasil: um inventário de avanços e retrocessos. In: SOUZA NETO, Cláudio Pereira de; SARMENTO, Daniel (coord.). *A constitucionalização do direito: fundamentos teóricos e aplicações específicas*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007.

BINENBOJM, Gustavo. As parcerias público-privadas (PPPS) e a Constituição. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 241, 2005.

BITENCOURT, Cezar Roberto. *Crimes contra a ordem tributária*. São Paulo: Saraiva, 2013.

BONFIM, Wellington Luís de Sousa. Os Delitos Fiscais Como Crimes Antecedentes da Lavagem de Dinheiro. *Boletim Científico ESMPU*: Brasília, n. 16. 2007.

BOTTESINI, Maury Ângelo; FERNANDES, Odmir. *Lei de Execução Fiscal Comentada e Anotada: Lei n.º 6.830, de 22.09.1980*: Doutrina, Prática, Jurisprudência. 5. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, de 5 de outubro de 1988. Brasília, DF, 05 out. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 12 fev. 2021.

BRASIL. Decreto n.º 26.149, de 5 de janeiro 1949. Dá nova publicação ao Decreto-lei nº 7.404, de 22 de março de 1945, consolidando as alterações posteriores, e regulamenta a execução das isenções de que trata o art. 13 da Lei nº 494, de 26 de novembro de 1948. Rio de Janeiro, RJ, 05 jan. 1949. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1930-1949/D26149.htm>. Acesso em: 12 fev. 2021.

BRASIL. Decreto n.º 5.015, de 12 de março de 2004. Promulga a convenção das nações unidas contra o crime organizado transnacional. Brasília, DF, 12 mar. 2004. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/decreto/d5015.htm>. Acesso em: 12 fev. 2021.

BRASIL. Decreto n.º 5.687, de 31 de janeiro de 2006. Promulga a convenção das Nações Unidas contra a corrupção, adotada pela assembleia-geral das Nações Unidas em 31 de outubro de 2003 e assinada pelo Brasil em 9 de dezembro de 2003. Brasília, DF, 31 JAN. 2006. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2006/Decreto/D5687.htm>. Acesso em: 12 fev. 2021.

BRASIL. Decreto n.º 9.580, de 22 de novembro de 2018. Regulamenta a tributação, a fiscalização, a arrecadação e a administração do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. Brasília, DF, 22 nov. 2018. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2018/Decreto/D9580.htm>. Acesso em: 12 fev. 2021.

BRASIL. Decreto-Lei n.º 1.569/77, de 8 de agosto de 1977. Modifica o artigo 11 do Decreto-lei nº 352, de 17 de junho de 1968, alterado pelo artigo 1º do Decreto-lei nº 623, de 11 de junho de 1969, e dá outras providências. Brasília, DF, 17 jun. 1977. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del1569.htm>. Acesso em: 12 fev. 2021.

BRASIL. Decreto-lei n.º 3.708/1919, de 10 de janeiro de 1919. Regula a constituição de sociedades por quotas, de responsabilidade limitada. Rio de Janeiro, RJ, 10 jan. 1919. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/antigos/d3708.htm>. Acesso em: 12 fev. 2021.

BRASIL. Decreto-Lei nº 2.848/40, de 7 de dezembro de 1940. Código Penal. Rio de Janeiro, RJ, 07 dez. 1940. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del2848compilado.htm>. Acesso em: 12 fev. 2021.

BRASIL. Instrução Normativa SRFB n.º 1.862, de 27 de dezembro de 2018. Dispõe sobre o procedimento de imputação de responsabilidade tributária no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil. *Diário Oficial da União*. Brasília, DF, 28 dez. 2018. Seção 1, p. 353. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/>>. Acesso em: 12 fev. 2021.

BRASIL. Lei Complementar n.º 101/2001, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília, DF, 4 mai. 2000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm>. Acesso em: 12 fev. 2021.

BRASIL. Lei Complementar n.º 105/01, de 10 de janeiro de 2001. Dispõe sobre o sigilo das operações de instituições financeiras e dá outras providências. Brasília, DF, 10 jan. 2001. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp105.htm>. Acesso em: 12 fev. 2021.

BRASIL. Lei Complementar n.º 73/1993, de 10 de fevereiro de 1993. Institui a Lei Orgânica da Advocacia-Geral da União e dá outras providências. Brasília, DF, 10 fev. 1993. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp73.htm>. Acesso em: 12 fev. 2021.

BRASIL. Lei n.º 10.233/01, de 5 de junho de 2001. Dispõe sobre a reestruturação dos transportes aquaviário e terrestre, cria o Conselho Nacional de Integração de Políticas de Transporte, a Agência Nacional de Transportes Terrestres, a Agência Nacional de Transportes Aquaviários e o Departamento Nacional de Infra-Estrutura de Transportes, e dá outras providências. Brasília, DF, 05 jun. 2001. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/leis_2001/110233.htm>. Acesso em: 12 fev. 2021.

BRASIL. Lei n.º 11.079/04, de 30 de dezembro de 2004. Institui normas gerais para licitação e contratação de parceria público-privada no âmbito da administração pública. Brasília, DF, 30 dez. 2004. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/lei/111079.htm>. Acesso em: 12 fev. 2021.

BRASIL. Lei n.º 11.343/06. 23 de agosto de 2006. Institui o Sistema Nacional de Políticas Públicas sobre Drogas - Sisnad; prescreve medidas para prevenção do uso indevido, atenção e reinserção social de usuários e dependentes de drogas; estabelece normas para repressão à produção não autorizada e ao tráfico ilícito de drogas; define crimes e dá outras providências. Brasília, DF, 23 ago. 2006. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2006/lei/111343.htm>. Acesso em: 12 fev. 2021.

BRASIL. Lei n.º 12.529/11, de 30 de novembro de 2011. Estrutura o Sistema Brasileiro de Defesa da Concorrência; dispõe sobre a prevenção e repressão às infrações contra a ordem econômica; altera a Lei n.º 8.137, de 27 de dezembro de 1990, o Decreto-Lei n.º 3.689, de 3 de outubro de 1941 - Código de Processo Penal, e a Lei n.º 7.347, de 24 de julho de 1985; revoga dispositivos da Lei n.º 8.884, de 11 de junho de 1994, e a Lei n.º 9.781, de 19 de janeiro de 1999; e dá outras providências. Brasília, DF, 30 nov. 2011. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/112529.htm>. Acesso em: 12 fev. 2021.

BRASIL. Lei n.º 12.846/13, de 1º de agosto de 2013. Dispõe sobre a responsabilização administrativa e civil de pessoas jurídicas pela prática de atos contra a administração pública, nacional ou estrangeira, e dá outras providências. Brasília, DF, 1 ago. 2013. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/lei/112846.htm>. Acesso em: 12 fev. 2021.

BRASIL. Lei n.º 12.850/13, de 2 de agosto de 2013. Define organização criminosa e dispõe sobre a investigação criminal, os meios de obtenção da prova, infrações penais correlatas e o procedimento criminal; altera o Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal); revoga a Lei nº 9.034, de 3 de maio de 1995; e dá outras providências. Brasília, DF, 2 ago. 2013. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/lei/112850.htm>. Acesso em: 12 fev. 2021.

BRASIL. Lei n.º 13.105/15, de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm>. Brasília, DF, 16 mar. 2015. Acesso em: 12 fev. 2021.

BRASIL. Lei n.º 13.140/15, de 26 de junho de 2015. Dispõe sobre a mediação entre particulares como meio de solução de controvérsias e sobre a autocomposição de conflitos no âmbito da administração pública; altera a Lei nº 9.469, de 10 de julho de 1997, e o Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972; e revoga o § 2º do art. 6º da Lei nº 9.469, de 10 de julho de 1997. Brasília, DF, 26 jun. 2015. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113140.htm>. Acesso em: 12 fev. 2021.

BRASIL. Lei n.º 13.506/17, de 13 de novembro de 2017. Dispõe sobre o processo administrativo sancionador na esfera de atuação do Banco Central do Brasil e da Comissão de Valores Mobiliários; altera a Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976, a Lei nº 4.131, de 3 de setembro de 1962, a Lei nº 4.829, de 5 de novembro de 1965, a Lei nº 6.024, de 13 de março de 1974, a Lei nº 7.492, de 16 de junho de 1986, a Lei nº 9.069, de 29 de junho de 1995, a Lei nº 9.613, de 3 de março de 1998, a Lei nº 10.214, de 27 de março de 2001, a Lei nº 11.371, de 28 de novembro de 2006, a Lei nº 11.795, de 8 de outubro de 2008, a Lei nº 12.810, de 15 de maio de 2013, a Lei nº 12.865, de 9 de outubro de 2013, a Lei nº 4.595, de 31 de dezembro de 1964, o Decreto nº 23.258, de 19 de outubro de 1933, o Decreto-Lei nº 9.025, de 27 de fevereiro de 1946, e a Medida Provisória nº 2.224, de 4 de setembro de 2001; revoga o Decreto-Lei nº 448, de 3 de fevereiro de 1969, e dispositivos da Lei nº 9.447, de 14 de março de 1997, da Lei nº 4.380, de 21 de agosto de 1964, da Lei nº 4.728, de 14 de julho de 1965, e da Lei nº 9.873, de 23 de novembro de 1999; e dá outras providências. Brasília, DF, 13 nov. 2017. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2017/lei/L13506.htm>. Acesso em: 12 fev. 2021.

BRASIL. Lei n.º 13.988/20, de 14 de abril de 2020. Dispõe sobre a transação nas hipóteses que especifica; e altera as Leis nos 13.464, de 10 de julho de 2017, e 10.522, de 19 de julho de 2002. Brasília, DF, 14 abr. 2020. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/lei/113988.htm>. Acesso em: 12 fev. 2021.

BRASIL. Lei n.º 4.320/64, de 4 de maio de 1964. Estatui normas gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e

do Distrito Federal. Brasília, DF, 04 mai. 1964. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm>. Acesso em: 12 fev. 2021.

BRASIL. Lei n.º 4.357/64, de 16 de julho de 1964. Autoriza a emissão de Obrigações do Tesouro Nacional, altera a legislação do imposto sobre a renda, e dá outras providências. Brasília, DF, 16 jul. 1964. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4357.htm>. Acesso em: 12 fev. 2021.

BRASIL. Lei n.º 4.502/64, de 30 de novembro de 1964. Dispõe sobre o Imposto de Consumo e reorganiza a Diretoria de Rendas Internas. Brasília, DF, 16 jul. 1965. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4502.htm>. Acesso em: 12 fev. 2021.

BRASIL. Lei n.º 5.172/66, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Dispõe sobre o sistema tributário nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF, 18 nov. 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm>. Acesso em: 12 fev. 2021.

BRASIL. Lei n.º 6.385/1976, de 7 de dezembro de 1976. Dispõe sobre o mercado de valores mobiliários e cria a Comissão de Valores Mobiliários. Brasília, DF, 7 de dez. 1976. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6385.htm>. Acesso em: 12 fev. 2021.

BRASIL. Lei n.º 6.404/76, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Brasília, DF, 15 dez. 1976. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6404consol.htm>. Acesso em: 12 fev. 2021.

BRASIL. Lei n.º 6.830/80, de 22 de setembro de 1980. Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências. Brasília, DF, 22 set. 1980. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6830.htm>. Acesso em: 12 fev. 2021.

BRASIL. Lei n.º 8.072/90, de 25 de julho de 1990. Dispõe sobre os crimes hediondos, nos termos do art. 5º, inciso XLIII, da Constituição Federal, e determina outras providências. Brasília, DF, 25 jul. 1990. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8072.htm>. Acesso em: 12 fev. 2021.

BRASIL. Lei n.º 8.397/92, de 06 de janeiro de 1992. Institui medida cautelar fiscal e dá outras providências. Brasília, DF, 06 jan. 1992. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/l8397.htm>. Acesso em: 12 fev. 2021.

BRASIL. Lei n.º 8.987/95, de 13 de fevereiro de 1995. Dispõe sobre o regime de concessão e permissão da prestação de serviços públicos previsto no art. 175 da Constituição Federal, e dá outras providências. Brasília, DF, 13 fev. 1995. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8987compilada.htm>. Acesso em: 12 fev. 2021.

BRASIL. Lei n.º 9.034/95, de 03 de maio de 1995. Dispõe sobre a utilização de meios operacionais para a prevenção e repressão de ações praticadas por organizações criminosas. Brasília, DF, 03 mai. 1995. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9034.htm>. Acesso em: 12 fev. 2021.

BRASIL. Lei n.º 9.099/95, de 26 de setembro de 1995. Dispõe sobre os Juizados Especiais Cíveis e Criminais e dá outras providências. Brasília, DF, 26 set. 1995. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19099.htm>. Acesso em: 12 fev. 2021.

BRASIL. Lei n.º 9.249/95, de 26 de dezembro de 1995. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. Brasília, DF, 26 dez. 1995. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19249.htm>. Acesso em: 12 fev. 2021.

BRASIL. Lei n.º 9.307/96, de 23 de setembro de 1996. Dispõe sobre a arbitragem. Brasília, DF, 23 set. 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19307.htm>. Acesso em: 12 fev. 2021.

BRASIL. Lei n.º 9.430/96, 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. Brasília, DF, 27 dez. 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19430.htm>. Acesso em: 12 fev. 2021.

BRASIL. Lei n.º 9.613/98, de 3 de março de 1998. Dispõe sobre os crimes de "lavagem" ou ocultação de bens, direitos e valores; a prevenção da utilização do sistema financeiro para os ilícitos previstos nesta Lei; cria o Conselho de Controle de Atividades Financeiras - COAF, e dá outras providências. Brasília, DF, 03 mar. 1998. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19613.htm>. Acesso em: 12 fev. 2021.

BRASIL. Lei n.º 9.807/99, de 13 de julho de 1999. Estabelece normas para a organização e a manutenção de programas especiais de proteção a vítimas e a testemunhas ameaçadas, institui o Programa Federal de Assistência a Vítimas e a Testemunhas Ameaçadas e dispõe sobre a proteção de acusados ou condenados que tenham voluntariamente prestado efetiva colaboração à investigação policial e ao processo criminal. Brasília, DF, 13 jul. 1999. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19807.htm>. Acesso em: 12 fev. 2021.

BRASIL. Lei nº 10.406/02, de 10 de janeiro de 2002. Código Civil. Institui o Código Civil. Brasília, DF, 10 jan. 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406compilada.htm>. Acesso em: 12 fev. 2021.

BRASIL. Lei nº 10.522/02, de 19 de julho de 2002. Dispõe sobre o Cadastro Informativo dos créditos não quitados de órgãos e entidades federais e dá outras providências. Brasília, DF, 19 jul. 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110522.htm>. Acesso em: 12 fev. 2021.

BRASIL. Lei nº 8.137/90, de 27 de dezembro de 1990. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. Brasília, DF, 27 dez. 1990. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18137.htm>. Acesso em: 12 fev. 2021.

BRASIL. Lei nº 9.492/97, de 10 de setembro de 1997. Define competência, regulamenta os serviços concernentes ao protesto de títulos e outros documentos de dívida e dá outras

providências. Brasília, DF, 10 set. 1997. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19492.htm>. Acesso em: 12 fev. 2021.

BRASIL. Ministério da Fazenda. *Estudo sobre o endividamento com a União e o FGTS em 2019*. 2019. Disponível em: <<https://www.pgfn.gov.br/noticias/2019/estudo-realizado-pela-pgfn-revela-perfil-de-devedores-da-divida-ativa/view>>. Acesso 17 mar. 2020.

BRASIL. Ministério da Fazenda. *PGFN arquiva representação contra o RDCC*. 2016. Disponível em: <<http://www.pgfn.fazenda.gov.br/noticias/2016/mpf-arquiva-representacao-contra-o-rdcc>>. Acesso em 06 abr. 2020.

BRASIL. Ministério da Fazenda. *PGFN em Números*. Disponível em: <<http://www.pgfn.fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros-2014/pgfn-em-numeros-2020>>. Acesso em 07 de maio de 2020.

BRASIL. Parecer Normativo Cosit/RFB n.º 04, de 10 de dezembro de 2018. Normas Gerais de Direito Tributário. Responsabilidade Tributária. Solidariedade. Art. 124, I, CTN. Interesse Comum. Ato Vinculado Ao Fato Jurídico Tributário. Ato Ilícito. Grupo Econômico Irregular. Evasão e Simulação Fiscal. Atos que Configuram Crimes. Planejamento Tributário Abusivo. Não Oposição ao Fisco de Personalidade Jurídica Apenas Formal. Possibilidade. *Diário Oficial da União*. Brasília, DF, 12 dez. 2018. Seção 1, p. 23. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=97210&visao=anotado>>. Acesso em 23 set. 2020.

BRASIL. Portaria MF n.º 75/2012, de 22 de março de 2012. Dispõe sobre a inscrição de débitos na Dívida Ativa da União e o ajuizamento de execuções fiscais pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. *Diário Oficial da União*. Brasília, DF, 29 mar. 2012. Seção 1, p. 23. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=37631>>. Acesso em: 12 fev. 2021.

BRASIL. Portaria n.º 685, de 14 de setembro de 2006. Revoga a Portaria STN no 280, de 20 de setembro de 1996, e dá outras providências. Brasília, DF, 14 set. 2006. Disponível em: <<https://pesquisa.in.gov.br/imprensa/jsp/visualiza/index.jsp?jornal=1&pagina=37&data=15/09/2006>>. Acesso em: 12 fev. 2021.

BRASIL. Portaria PGFN n.º 33, de 08 de fevereiro de 2018. Regulamenta os arts. 20-B e 20-C da Lei n.º 10.522, de 19 de julho de 2002 e disciplina os procedimentos para o encaminhamento de débitos para fins de inscrição em dívida ativa da União, bem como estabelece os critérios para apresentação de pedidos de revisão de dívida inscrita, para oferta antecipada de bens e direitos à penhora e para o ajuizamento seletivo de execuções fiscais. *Diário Oficial da União*. Brasília, DF, 19 fev. 2018. Seção 1, p. 35. Disponível em: <<http://sijut2.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=90028&visao=anotado>>. Acesso em 22 de julho de 2020. Acesso em: 12 fev. 2021.

BRASIL. Portaria PGFN n.º 742/2018, de 21 de dezembro de 2018. Disciplina, nos termos do art. 190 da Lei n.º 13.105, de 16 de março de 2015, a celebração de negócio jurídico processual - NJP em sede de execução fiscal, para fins de equacionamento de débitos inscritos em dívida ativa da União, e dá outras providências. *Diário Oficial da União*. Brasília, DF, 28 dez. 2018. Seção 1, p. 336. Disponível em: <

https://www.in.gov.br/materia/asset_publisher/Kujrw0TZC2Mb/content/id/57215404/do1-2018-12-28-portaria-n-742-de-21-de-dezembro-de-2018-57215400>. Acesso em: 12 fev. 2021.

BRASIL. Portaria PGFN n.º 9.917, de 14 de abril de 2020. Regulamenta a transação na cobrança da dívida ativa da União. *Diário Oficial da União*. Brasília, DF, 16 abr. 2020. Seção 1, p. 49. Disponível em: <<https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/portaria-n-9.917-de-14-de-abril-de-2020-252722494>>. Acesso em: 12 fev. 2021.4

BRASIL. Portaria PGFN n.º 948, de 15 de setembro de 2017. Regulamenta, no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), o Procedimento Administrativo de Reconhecimento de Responsabilidade – PARR. *Diário Oficial da União*. Brasília, DF, 19 set. 2017. Seção 1, p. 23. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=86309&visao=anotado>>. Acesso em: 12 fev. 2021.

BRASIL. Portaria PGFN n.º 396, de 30 de março de 2016. Regulamenta, no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, o Regime Diferenciado de Cobrança de Créditos - RDCC. Brasília, DF, 22 abr. 2016. Disponível em: < https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/regime-diferenciado-de-cobranca-rdcc/portaria396_2016_1.pdf>. Acesso em: 12 fev. 2021.

BRASIL. Senado Federal. Projeto de Lei Complementar n.º 284, de 2017. Regulamenta a Constituição Federal para prever critérios especiais de tributação a fim de prevenir desequilíbrios concorrenciais. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/130467>. Acesso em 25 de junho de 2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. 1ª Turma. Agravo Regimental no Resp n.º 1.229.438/RS. Relator: Ministro Luiz Fux. Decisão unânime. Brasília, 23 mar. 2010. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=956110&num_registro=200901665432&data=20100420&peticao_numero=201000034753&formato=PDF>. Acesso em 23 de setembro de 2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. 1ª Seção. Recurso Especial n.º 1.371.128/RS. Relator: Min Mauro Campbell Marques. Decisão unânime. Brasília, 10 de set. 2014. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1348053&num_registro=201300497558&data=20140917&peticao_numero=1&formato=PDF>. Acesso em 20 de junho de 2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. 1ª Turma. Recurso Especial n.º 1.033.295/MG. Relator: Min. Luiz Fux. Decisão Unânime. Brasília, 11 nov. 2008. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=4430537&num_registro=200800352130&data=20081201&tipo=5&formato=PDF>. Acesso em 14 de outubro de 2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. 2ª Turma. Recurso Especial n.º 1.455.490/PR. Relator: Min. Herman Benjamin. Decisão unânime. Brasília, 26 de agosto de 2014. Disponível em: <<https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=1455490>>.

cial=35727258&num_registro=201401212506&data=20140925&tipo=5&formato=PDF>. Acesso em 20 de junho de 2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. 2ª Turma. Recurso Especial n.º 1.689.431/ES. Relator: Min. Herman Benjamin. Decisão unânime. Brasília, 03 out. 2017. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1642930&num_registro=201701891946&data=20171219&peticao_numero=1&formato=PDF>. Acesso em 20 de setembro de 2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. 2ª Turma. Recurso Especial n.º 1.246.520/BA. Relator: Min. Mauro Campbell Marques. Decisão unânime. Brasília, 08 nov. 2011. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencia=1057773&num_registro=201100678015&data=20110509&peticao_numero=1&formato=PDF>. Acesso em 20 de junho de 2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Habeas Corpus n.º 165.003/SP 2010/0043289-2. Relator: Min. Sebastião Reis Júnior, Brasília, 20 mar. 2014. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=30455880&num_registro=201000432892&data=20140422&tipo=5&formato=PDF>. Acesso em 03 de abril de 2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula n. 435. Primeira Seção, julgado em 14 abr. 2010, DJe 13 mai. 2010. Disponível em <https://scon.stj.jus.br/SCON/sumanot/toc.jsp?livre=%28sumula%20adj1%20%27435%27%29.sub>. Acesso em: 12 fev. 2021

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. 1ª Turma. Recurso Especial n.º 253885/MG. Relator: Min. Ellen Gracie. Brasília, 04 jun. 2002. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?classeNumeroIncidente=%22RE%20253885%22&base=acordaos&sinonimo=true&plural=true&page=1&pageSize=10&sort=_score&sortBy=desc&isAdvanced=true>. Acesso em 17 de julho de 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 5.135/DF. Relator Ministro Luís Roberto Barroso. Decisão por maioria. Brasília, 09 nov. 2016. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioTese.asp?tipo=TCC&tese=5486>>. Acesso em 18 de junho de 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 575071 AgR, Relator(a): Min. LUIZ FUX, Primeira Turma, julgado em 05/02/2013, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-038 DIVULG 26-02-2013 PUBLIC 27-02-2013. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?classeNumeroIncidente=%22RE%20575071%22&base=acordaos&sinonimo=true&plural=true&page=1&pageSize=10&sort=_score&sortBy=desc&isAdvanced=true>. Acesso em 18 de junho de 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI n.º 3150. Relator: Min. Roberto Barroso. Acórdão. Brasília, 13 dez. 2018. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2204004>>. Acesso em 18 de julho de 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo de Instrumento n.º 727.872/RS. Trata-se de agravo contra a decisão que não admitiu recurso extraordinário no qual se alega contrariedade ao artigo

150, IV, da Constituição Federal. Brasília, 3 ago. 2015. Disponível em <http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:02rLVuUz_E8J:www.stf.jus.br/porta l/processo/verProcessoTexto.asp%3Fid%3D3853436%26tipoApp%3DRTF+&cd=2&hl=pt-BR&ct=clnk&gl=br>. Acesso em 12 de fev. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Plenário. Habeas Corpus nº.120.617/PR. Relator: Min. Rosa Weber, Brasília, 4 fev. 2014. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=5305993>>. Acesso em 03 de abril de 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Plenário. Recurso Extraordinário nº 562045/RS. Relator: Min. Ricardo Lewandowski. Brasília, 6 fev. 2013. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630039>>. Acesso em 02 de abril de 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Especial nº. 403205/RS. Relator: Min. Ellen Gracie. Brasília, 28 mar. 2006. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630039>>. Acesso em 02 de abril de 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 736.090/SC. Relator: Ministro Luiz Fux. Decisão unânime. Brasília, 16 out. 2015, DJe 27 nov. 2015. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incident e=4370056&numeroProcesso=736090&classeProcesso=RE&numeroTema=863>>. Acesso em: 21 de maio de 2020.

BRAZUNA, José Luís Ribeiro. *Defesa da Concorrência de Tributação: à Luz do Art. 146-A da Constituição*. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

BUFFON, Marciano. *Tributação e Dignidade Humana: Entre os Direitos e Deveres Fundamentais*. Livraria do Advogado. Porto Alegre, 2009.

CAHALI, Yussef Said. *Fraude Contra Credores*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional e a Teoria da Constituição*. 6. ed. rev. Coimbra. Almedina, 1993.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. *Manual de Direito Administrativo*. 25. ed. São Paulo. Atlas. 2012.

CARF. Ministério da Fazenda. Acórdão n. 1401-002.347. Relatora: Livia De Carli Germano. Sessão 10 abr. 2018. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudencia.jsf?idAcordao=7287027>>. Acesso em 22 de abril de 2020.

CASTRO, Aldemário Araújo. Aplicação no Direito Tributário da Desconsideração da Personalidade Jurídica Prevista no Código Civil. In. QUEIROZ, Mary Elbe e TORRES, Heleno Taveira (coord.). *Desconsideração da Personalidade Jurídica em Matéria Tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

CINTRA. Marcos Antonio de Macedo. Como Funcionam os Paraísos Fiscais. *Desafios do Desenvolvimento*, Brasília, 86. ed., ano 12, 2015.

CHIMENTI, Ricardo Cunha; ABRÃO, Carlos Henrique; ÁLVARES, Manoel; BOTTESINI, Maury Ângelo; FERNANDES, Odmir. *Lei de Execução Fiscal Comentada e Anotada: Lei n.º 6.830, de 22.09.1980: Doutrina, Prática, Jurisprudência*. 5. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008

Comunicados do IPEA. n. 127, de 04 de janeiro de 2012. <http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/4460/1/Comunicados_n127_Custo.pdf>

CONRADO, Paulo Cesar. *Execução Fiscal*. São Paulo: Noeses, 2017.

CONSELHO ADMINISTRATIVO DE DEFESA ECONOMICA. Processo Administrativo n.º 08700.002532/2018-33. Nota Técnica 28/2020 (SEI 0792484). Disponível em <https://sei.cade.gov.br/sei/modulos/pesquisa/md_pesq_documento_consulta_externa.php?DZ2uWeaYicbuRZEFhBtn3BfPLlu9u7akQA8mpB9yNQRBPBoYws51Bwh0h1LfUfxKFd75b-AP5ScKFZtG3iQjX4wsZ9a99JuEi56JvqGUvokRh1T0v_0nOgzWzqytEZ>.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. *Relatório Justiça em Números*. 2019. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/contendo/arquivo/2019/08/justica_em_numeros20190919.pdf>

CORDEIRO, Isidoro Blanco. *El Delito de Blanqueo de Capitales*. 3. ed. Navarra. Arazandi. 2012.

COSTA, Helena Regina Lobo da. *Direito Penal Econômico e Direito Administrativo Sancionador: ne bis in idem como medida de política sancionadora integrada*. Tese de Livre-Docência apresentada na Universidade de São Paulo (USP), em 2013.

DANTAS, Rodrigo Numeriano Dubourcq. *Direito Tributário Sancionador: Culpabilidade e Segurança Jurídica*. São Paulo: Quartier Latin, 2018.

Directiva UE 2019/1937. Disponível em: <<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT>>.

Estudo sobre o Endividamento com a União e o FGTS em 2019. Disponível em: <<https://www.pgfn.gov.br/noticias/2019/estudo-realizado-pela-pgfn-revela-perfil-de-devedores-da-divida-ativa/view>>.

Exposição de Motivos n.º 692 / MJ Brasília, 18 de dezembro de 1996. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/orgaos/coaf/legislacao-e-normas/legislacao/exposicao-de-motivos-lei-9613.pdf>>.

FATF. *International Standards on Combating Money Laundering and the Financing of Terrorism & Proliferation*. Disponível em: <www.fatf-gafi.org/recommendations.html>. Paris: FATF.

FIDALGO, Carolina Barros; CANETTI, Rafaela Coutinho. Os Acordos de Leniência na Lei de Combate à Corrupção. In: SOUZA, Jorge Munhos; QUEIROZ, Ronaldo Pinheiro de. (org.). *Lei Anticorrupção*. Salvador: Juspodium, 2015.

FIGUEIRA JUNIOR, Joel Dias; LOPES, Maurício Antonio Ribeiro. *Comentários à lei dos juizados especiais cíveis e criminais: Lei 9.099, de 26.09.1995*. 3. ed. São Paulo: RT, 2000.

GARCIA, Emerson. A Consensualidade no Direito Sancionador Brasileiro: Potencial Incidência no Âmbito da Lei nº 8.429/1992. *Revista SÍNTESE Responsabilidade Pública*, v. 141

GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4. ed. São Paulo: Quartier Latin. 2019.

INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICO APLICADA. *Custo Unitário do Processo de Execução Fiscal da União*. Disponível em: http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/7862/1/RP_Custo_2012.pdf.

IPEA. *Custo e tempo do processo de execução fiscal promovido pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN)*. Comunicados do IPEA, n. 127, 04 jan. 2012. p. 5. Disponível em: <http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/4460/1/Comunicados_n127_Custo.pdf>. Acesso em 15 de abril de 2020.

IRS. *International Revenue Code. 7623 (b)*. Disponível em: <<https://www.irs.gov/compliance/internal-revenue-code-irc-7623b>>. Acesso em 14 de outubro de 2020.

LOI nº 2016-1691. DU 10.12.2016. Disponível em: <<https://www.legiscompliance.com.br/legislacao/norma/125>>.

MARRARA, Thiago. Acordos de Leniência no Processo Administrativo Brasileiro: Modalidades, Regime Jurídico e Problemas Emergentes. *Revista Digital de Direito Administrativo*, v. 2. n. 2, 2015.

MASSON, Cleber. *Direito Penal Esquematizado: Parte Geral*. vol. 1. 8. ed, São Paulo: Método, 2014.

MELO FILHO, João Aurino de (org.). *Execução Fiscal Aplicada: Análise Pragmática do Processo de Execução Fiscal*. 8. ed. Salvador: JusPodium, 2020.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Legalidade, Motivo e Motivação do Ato Administrativo. *Revista de Direito Público*, n. 90, 1989.

NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*. Coimbra: Livraria Almedina.,1998.

OCDE. *Harmful Tax Competition: an Emerging Global Issue*, Paris: OECD Publishing. Disponível em: < <http://www.oecd.org/tax/transparency/>>. Acesso em 20 de abril de 2020.

OECD. *Harmful Tax Competition*. OECD iLibrary. Disponível em: <https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/harmful-tax-competition_9789264162945-en>. Acesso em 22 de abril de 2020.

OCDE. *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*. OCDE. Paris. 1998. Disponível em: <https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/harmful-tax-competition_9789264162945-en#page1>.

OCDE. *Mandatory Disclosure Rules, Action 12*. OCDE. Paris. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264241442-en>>.

OCDE. *Manual on the Implementation of Exchange of Information Provisions for Tax Purposes*. [S.l.]: [s.n.]. 23 jan. 2006.

OECD. *Address Base Erosion and Profit Shifting*. OECD iLibrary. Disponível em: <https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/addressing-base-erosion-and-profit-shifting_9789264192744-en#page1>. Acesso em 19 de abril de 2020.

OECD. *Action 12: Mandatory Disclosure Rules*. Disponível em: <<https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action12/>>. Acesso em 20 de abril de 2020.

OCDE. *Mandatory Disclosure Rules, Action 12 - 2015 Final Report: OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, Paris: OECD Publishing, 2015.

OPERAÇÃO Fake Money. 2018. Disponível em: <<http://receita.economia.gov.br/noticias/ascom/2018/setembro/operacao-fake-money-receita-federal-desarticula-organizacao-criminosa-especializada-em-fraude-na-quitacao-de-tributos-federais-com-creditos-podres>>.

OPERAÇÃO Rosa dos Ventos. 2017. Disponível em: <<http://receita.economia.gov.br/noticias/ascom/2017/agosto/operacao-rosa-dos-ventos>>.

PALAN, Ronen; MURPHY, Richard; CHAVAGNEUX, Christian. *Tax Havens: How Globalization Really Works*. [s.l.]: Cornell University Press, 2010.

PALMA, Juliana Bonacorsi de. *Sanção e acordo na administração pública*. São Paulo: Malheiros, 2015.

PGFN em Números. Disponível em: <<http://www.pgfn.fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros-2014/pgfn-em-numeros-2020>>.

PRADO JÚNIOR, Caio. *História Econômica do Brasil*. 26. ed. Brasiliense. São Paulo, 2007.

ROYSEN, Joyce. Histórico da criminalidade econômica. *Revista Brasileira de Ciências Criminais*. São Paulo, vol. 42, Jan/2003.

SALDAÑA, David Martinez; MARTINEZ, Javier Abril; CELADA, Enrique Rodriguez; RICO, Laia Itziar Reyes. La Protección del Whistleblower Tras la Directiva (EU) 2019/1937. Análisis del Nuevo Marco Jurídico Desde la Perspectiva del Derecho Laboral, Público, Penal y de Protección de Datos. *Revista Actualidad Jurídica*: Uría Menéndez, n. 53, 2019.

SANCHEZ, Manuel González. *El Fraude de Ley en Materia Tributaria*. Salamanca: Plaza Universitaria. 1993.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Transação e Arbitragem no Direito Tributário: Paranoia ou Mistificação? In: GUIMARÃES, Vasco Branco (org.). *Transação e Arbitragem no Âmbito Tributário*: Homenagem ao Jurista Carlos Mário da Silva Velloso. Belo Horizonte: Forum. 2008.

SILVA, José Afonso da. *Comentário Contextual à Constituição*. 5. ed. São Paulo: Malheiros. 2007.

SILVA FILHO, Paulo Antônio Machado. Normas de Divulgação Obrigatória de Planejamentos Tributários Agressivos: – Uma Análise da Proposta do G20 e da OCDE Através do Plano de Ação 12 do Projeto BEPS. *Revista de Direito Tributário e Financeiro*, v. 3, n. 1, 2017.

SILVA JUNIOR, Edison Miguel da. Sistema Penal Consensual Não Punitivo: Lei 9.099/95. *Revista dos Tribunais*, São Paulo. Ano 88. V. 762. Abr./1999.

SILVEIRA, Renato de Mello Jorge. O acordo de leniência na lei anticorrupção. *Revista dos Tribunais*. Ano 103, v. 947, set./2014.

SIMÃO, Valdyr Moisés.; VIANNA, Marcelo Pontes. *O Acordo de Leniência na Lei Anticorrupção: Histórico, Desafios e Perspectivas*. São Paulo: Trevisan Editora, 2017.

TARTUCE, Flávio. *Manual de Direito Civil*. vol. único. 3. ed. São Paulo: Método. 2013.

The Price of Offshore Revisited. Tax Justice Network. Londres. 2012. Disponível em: <https://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/Price_of_Offshore_Revisited_120722.pdf>

TORRES, Heleno Taveira. *Direito Tributário e Direito Privado: Autonomia Privada: Simulação: Elusão Tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais. 2003.

TORRES, Heleno Taveira. Limites ao Planejamento Tributário. Normas Antielusivas. In: MARINS, James (coord). *Tributação e Antielisão*. Curitiba: Juruá. 2003.

TORRES, Heleno Taveira. Limites do Planejamento Tributário e a Norma Brasileira Antissimulação (LC 104/01). In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.) *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. vol. 5. São Paulo: Dialética. 2001.

TORRES, Heleno Taveira. Regime Tributário da Interposição de Pessoas da Desconsideração da Personalidade Jurídica: Os Limites dos Arts. 135, II e III, do CTN. In: QUEIROZ, Mary Elbe e TORRES, Heleno Taveira (coordenadores). *Desconsideração da Personalidade Jurídica em Matéria Tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

THEODORO JUNIOR, Humberto. *Lei de Execução Fiscal*. São Paulo: Saraiva: 1995.