

PAULO DE BARROS CARVALHO

Coordenação

**KAREM JUREIDINI DIAS
LUCAS GALVÃO DE BRITTO**
Organizadores

COMPLIANCE **NO DIREITO TRIBUTÁRIO**

AUTORES

Alessandro Cruz
Ana Cláudia Akie Utumi
Carla Campos Moreira Sanson
Eduardo Saad-Diniz
Elidie Palma Bifano
Francisco Secaf Alves Silveira
Giulia Ramos
Irene Patrícia Nohara

Karem Jureidini Dias
Liziane Angelotti Meira
Luciana Ibiapina Lira Aguiar
Marcos Vinicius Neder
Maria Rita Ferragut
Rafael Palma Bifano
Tathiane Piscitelli



THOMSON REUTERS
**REVISTA DOS
TRIBUNAIS**

Diretora de Conteúdo e Operações Editoriais

JULIANA MAYUMI ONO

Editorial: Andréia Regina Schneider Nunes, Diego Garcia Mendonça, Karolina de Albuquerque Araujo, Marcella Pimenta da Costa Silva, Thiago César Gonçalves de Souza

Assistente Editorial: Francisca Lucélia Carvalho de Sena

Produção Editorial

Coordenação

IVIE A. M. LOUREIRO GOMES

Líder Técnica de Qualidade Editorial: Maria Angélica Leite

Analista de Projetos: Larissa Gonçalves de Moura

Analistas de Operações Editoriais: Damares Regina Felício, Danielle Castro de Moraes, Felipe Augusto da Costa Souza, Gabriele Lais Sant'Anna dos Santos, Maria Eduarda Silva Rocha, Mayara Macioni Pinto, Patrícia Melhado Navarra e Rafaela Araujo Arayana

Analistas de Qualidade Editorial: Carina Xavier e Daniela Medeiros Gonçalves Melo

Estagiários: Angélica Andrade, Miriam da Costa Leite, Nicolas Eugênio Almeida Bueno e Sthefany Moreira Barros

Capa: Linotex

Controle de Qualidade da Diagramação: Carla Lemos

Equipe de Conteúdo Digital

Coordenação

MARCELLO ANTONIO MASTROROSA PEDRO

Analistas: Ana Paula Cavalcanti, Jonatan Souza, Luciano Guimarães e Rafael Ribeiro

Administrativo e Produção Gráfica

Coordenação

MAURICIO ALVES MONTE

Analista de Produção Gráfica: Aline Ferrarezi Regis

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)
(Câmara Brasileira do Livro, SP, Brasil)

Compliance no direito tributário/Paulo de Barros Carvalho, coordenação; Lucas Galvão de Britto e Karem Jureidini Dias, organizadores. – São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018.

Vários autores.
Bibliografia.
ISBN 978-85-5321-210-1

1. Comércio exterior 2. *Compliance* 3. Direito tributário 4. Processo administrativo fiscal 5. Risco – Avaliação I. Carvalho, Paulo de Barros. II. Britto, Lucas Galvão de. III. Dias, Karem Jureidini.

18-19760

CDU-34:336.2

Índices para catálogo sistemático: 1. *Compliance*: Direito tributário 34:336.2
Cibele Maria Dias – Bibliotecária – CRB-8/9427

PAULO DE BARROS CARVALHO

Coordenação

KAREM JUREIDINI DIAS
LUCAS GALVÃO DE BRITTO

Organizadores

COMPLIANCE NO DIREITO TRIBUTÁRIO

AUTORES

Alessandro Cruz
Ana Cláudia Akie Utumi
Carla Campos Moreira Sanson
Eduardo Saad-Diniz
Elidie Palma Bifano
Francisco Secaf Alves Silveira
Giulia Ramos
Irene Patrícia Nohara

Karem Jureidini Dias
Liziane Angelotti Meira
Luciana Ibiapina Lira Aguiar
Marcos Vinicius Neder
Maria Rita Ferragut
Rafael Palma Bifano
Tathiane Piscitelli

THOMSON REUTERS

REVISTA DOS
TRIBUNAIS™

COMPLIANCE NO DIREITO TRIBUTÁRIO

PAULO DE BARROS CARVALHO
Coordenação

LUCAS GALVÃO DE BRITTO e KAREM JUREIDINI DIAS
Organizadores



© desta edição [2019]

THOMSON REUTERS BRASIL CONTEÚDO E TECNOLOGIA LTDA.

JULIANA MAYUMI ONO
Diretora Responsável

Rua do Bosque, 820 – Barra Funda
Tel. 11 3613-8400 – Fax 11 3613-8450
CEP 01136-000 – São Paulo, SP, Brasil

TODOS OS DIREITOS RESERVADOS. Proibida a reprodução total ou parcial, por qualquer meio ou processo, especialmente por sistemas gráficos, microfílmicos, fotográficos, reprográficos, fonográficos, videográficos. Vedada a memorização e/ou a recuperação total ou parcial, bem como a inclusão de qualquer parte desta obra em qualquer sistema de processamento de dados. Essas proibições aplicam-se também às características gráficas da obra e à sua editoração. A violação dos direitos autorais é punível como crime (art. 184 e parágrafos, do Código Penal), com pena de prisão e multa, conjuntamente com busca e apreensão e indenizações diversas (arts. 101 a 110 da Lei 9.610, de 19.02.1998, Lei dos Direitos Autorais).

CENTRAL DE RELACIONAMENTO RT
(atendimento, em dias úteis, das 8 às 17 horas)
Tel. 0800-702-2433

e-mail de atendimento ao consumidor: sac@rt.com.br

Visite nosso site: www.rt.com.br

Impresso no Brasil [10-2018]

Profissional

Fechamento desta edição [30.08.2018]



ISBN 978-85-5321-210-1

SUMÁRIO

APRESENTAÇÃO.....	9
1. COMPLIANCE DAS NORMAS TRIBUTÁRIAS: COMO EVOLUÍMOS E PARA ONDE AINDA DEVEMOS IR? <i>Tathiane Piscitelli</i>	17
2. TRANSPARÊNCIA FISCAL E COMPLIANCE..... <i>Ana Cláudia Akie Utumi</i>	35
3. COMPLIANCE E OPERAÇÕES DE COMÉRCIO EXTERIOR..... <i>Liziane Angelotti Meira</i>	51
4. COMPLIANCE E A IMPLEMENTAÇÃO DE DEVERES INSTRUMENTAIS..... <i>Luciana Ibiapina Lira Aguiar</i>	93
5. A INVESTIGAÇÃO DE COMPLIANCE E O PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL <i>Marcos Vinicius Neder e Alessandro Cruz</i>	127
6. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS SÓCIOS, ADMINISTRADORES DE COMPLIANCE E AVALIAÇÃO DE RISCOS DE TRANSMISSÃO DE PASSIVOS FISCAIS..... <i>Maria Rita Ferragut</i>	153
7. O COMPLIANCE E O EXERCÍCIO DA FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA..... <i>Karem Jureidini Dias e Francisco Secaf Alves Silveira</i>	171
8. A ÍNTIMA RELAÇÃO ENTRE COMPLIANCE E ATIVIDADE JURÍDICA..... <i>Carla Campos Moreira Sanson</i>	197
9. COMPLIANCE E NEGOCIAÇÕES COM O PODER PÚBLICO..... <i>Irene Patrícia Nohara</i>	225
10. LAVAGEM DE CAPITAIS E INSTRUMENTOS DE COMPLIANCE..... <i>Elidie Palma Bifano e Rafael Palma Bifano</i>	243
11. TAX COMPLIANCE, CRIMES TRIBUTÁRIOS E REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS <i>Eduardo Saad-Diniz e Giulia Ramos</i>	279

TAX COMPLIANCE, CRIMES TRIBUTÁRIOS E REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIS

EDUARDO SAAD-DINIZ

Professor da Faculdade de Direito de Ribeirão Preto e Programa de Integração da América Latina da USP (FDRP-PROLAM-USP). Bolsista Produtividade CNPQ

GIULIA RAMOS

Graduada pela Faculdade de Direito de Ribeirão Preto da USP. Foi bolsista FAPESP-IC. Advogada.

SUMÁRIO: Introdução. 1. Interação funcional entre política fiscal e política criminal. 2. Sobreposição da política fiscal à política criminal: finalidade arrecadatória. 3. Crimes contra a ordem tributária. 4. Representação fiscal para fins penais. 5. *Tax compliance*.

Introdução

Os novos desenvolvimentos experimentados pelas ciências criminais no âmbito econômico têm desafiado a compreensão do ordenamento jurídico brasileiro em vários níveis. Desde a perspectiva mais propriamente dogmática, discute-se como as transformações da sociedade de mercado repercutem na diferenciação de uma “dogmática especializada” (*Sonderstrafrechtsdogmatik*) em função do direito penal econômico¹. No campo da política criminal, a pesquisa científica cuida de analisar a priorização dos crimes econômicos (*suite crimes*), simultaneamente ao recrudescimento do controle social da criminalidade de ruas (*street crimes*), por

1. KUBICIEL, Michael. Die Finanzmarktkrise zwischen Wirtschaftsstrafrecht und politischem Strafrecht. *ZIS*, v. 2, p. 53-60, 2013; KUBICIEL, Michael. Unentbehrliches Wirtschaftsstrafrecht, entbehrliche Tatbestände. *ZStW*, v. 2, p. 473-476, 2017.

meio da persecução policial ostensiva e encarceramento em massa². A seu modo, a pesquisa criminológica viabiliza a observação sociológica do comportamento decisório neste âmbito, delimitando com maior precisão a capacidade de regulação penal das decisões econômicas e as condições de realização da liberdade de ação empresarial³.

Estudos recentes em criminologia econômica têm buscado os vínculos mais específicos com os programas de *compliance*. O caminho preferencial de pesquisa neste campo conduz à avaliação crítica do regime brasileiro de prevenção as infrações econômicas⁴, permitindo a discussão sobre os novos arranjos institucionais e a regulação do comportamento tributário (coincidindo, em grande medida, com os desdobramentos recentes da sociologia econômica), as dimensões do dano e os mecanismos de Justiça distributiva a partir da reorientação normativa da política fiscal.

Há quase duas décadas, escândalos corporativos envolvendo companhias de alto perfil chamam a atenção para o abuso na utilização de truques de engenharia financeira e contábil. O escândalo da Enron expôs os problemas nas regras de elaboração de documentos e subsidiárias instaladas no exterior em centros *offshore*, evidenciando como eram complementares a uma elaborada e agressiva estratégia de minimizar a base de ativos, evitar impostos e gerar maior rentabilidade aos negócios. Valendo-se de estratégias de contabilidade criativa (valores hipotéticos futuros e *mark to market*), a Enron reivindicava o lucro projetado em seus livros, mesmo sem nenhum ganho efetivo. Posteriormente, se a receita fosse menor do que a inicialmente estipulada, transferia o ativo para outra corporação, omitindo-se na declaração da perda. Por meio dessas transações não divulgadas, as diferenças entre o aspecto propriamente contábil e a contabilidade fiscal eram manobradas para que o prejuízo e os impostos a serem pagos “desaparecessem”. Isso permitia à Enron não apenas ocultar suas perdas, mas também parecer mais

2. HAGAN, John. *Who are the criminals? The politics of crime policy from the Age of Roosevelt to the Age of Reagan*. Princeton: Princeton Press, p. 30 e ss.

3. BOERS, Klaus; THEILE, Hans; KARLICZEK, Kari-Maria. *Wirtschaft und Strafrecht: Wer reguliert wen? Ritsumiekan Law Review*, 21, p. 110 e ss., 2004; em detalhes, e de acordo com o modelo de legitimação procedimental de Niklas Luhmann, FRANCUSKI, Ramona. *Prozeduralisierung im Wirtschaftstrafrecht*. Hamburg: Nomos, 2014. p. 99 e ss.

4. “A cultura de *compliance* tem sido uma das principais representações deste regime, mas o problema não consiste apenas no domínio do conhecimento sobre a matéria. Há uma deficiência mais básica na verificação empírica das evidências sobre as reais necessidades de *compliance*, qual o perfil dos ofensores, quem e como é vitimizado, quais as dimensões do dano movido pelo comportamento corporativo socialmente danoso, quais seriam as alternativas preferenciais de restauração.” (SAAD-DINIZ, Eduardo. *Compliance na perspectiva da criminologia econômica*. In: FRAZÃO, Ana; VILLAS BÔAS CUEVA, Ricardo (Org.) *Compliance: perspectivas e desafios dos programas de conformidade*.) (no prelo).

lucrativa do que realmente era, elevando artificialmente o valor de suas ações. As transações, de fato, eram tão complexas que, deflagrado o escândalo, o grupo de especialistas fiscais do Congresso Norte-Americano responsável por analisar o caso Enron demorou quase um ano para repassar o que a companhia realmente devia a título de impostos à Receita⁵.

Segundo a interpretação de John Coffee Jr., escândalos como os da Enron revelaram fragilidades básicas do sistema de governança corporativa, principalmente no tocante à atuação dos *gatekeepers*⁶ e cumplicidade das auditoras. Arthur Andersen, por exemplo, teve sua credibilidade devassada depois de revelações de que a empresa, em vez de apontar as falhas contábeis, foi cúmplice do esquema fraudulento, respaldando a Enron na sua relação com os investidores. A compreensão dos escândalos corporativos aparece essencialmente para identificar com maior precisão as preferências da empresa e como o desenvolvimento de suas estruturas permite maior ou menor articulação da liberdade de ação empresarial ou, ainda, como o dano pode ser vinculado a isso.

O estudo comparado, no entanto, recomenda aprofundar o conhecimento sobre a especificidade das estruturas societárias, modelos de governança e cultura organizacional⁷. É bem verdade que no Brasil os esquemas fraudulentos são, por assim dizer, menos sofisticados. Antes mesmo de criar arditosamente a armadilha para os *shareholders*, a maioria dos casos detectados se refere a abusos no planejamento tributário, com vistas a obstruir o alcance do Fisco. Assim como também é verdade que muitas das práticas e manipulações contábeis adotadas nas fraudes

5. JOHNSTON, David Cay. Tax moves by Enron said to mystify the IRS. *The New York Times*, 13 de fevereiro de 2003. Em detalhes sobre o caso, MCLEAN, Bethany; ELKIND, Peter. *The smartest guys in the room: the amazing rise and scandalous fall of Enron*. London: Penguin Books, 2003.

6. No debate científico, predomina a interpretação de Coffee Jr., segundo o qual um modelo explanatório sobre os escândalos não deveria tomar como ponto de partida "por que alguns gestores/diretores/administradores envolveram com a fraude", mas sim "por que os *gatekeepers* permitiram". (COFFEE JR., John. Understanding Enron: "it's about the *gatekeepers*, stupid". *The Business Lawyer*, v. 57, p. 1.403-1.420, ago. 2002.) O estudo da causalidade omissiva no contexto empresarial tem sido a tônica nos estudos dogmáticos. (SILVEIRA, Renato de Mello Jorge. *Direito penal empresarial? A omissão do empresário como crime*. Belo Horizonte: D Plácido, 2016.) A partir da crítica à "obsessão pelos *gatekeepers*", sob decisiva influência das ideias de William Laufer (LAUFER, William. *Corporate bodies and guilty minds: the failure of corporate criminal liability*. Chicago: Chicago Press, 2006), discutimos as dimensões das expectativas normativas em torno da figura dos *gatekeepers*, em favor de maior consistência na atribuição de responsabilidade à empresa. (SAAD-DINIZ, Eduardo; MARTINELLI, Sofia. *Gatekeepers e soluções de compliance*. *Revista dos Tribunais*, São Paulo, v. 979, p. 69-90, 2017.)

7. COFFEE JR., John. A theory of corporate scandals: why the US and Europe differ. *Columbia Law and Economics Working Paper*, 274, 2005.

empresariais ocorridas entre o fim dos anos 1990 e o início dos anos 2000 não eram exatamente ilegais. O problema jurídico nem sempre encontrou uma delimitação clara e objetiva e, na maioria das vezes, não foi capaz de dar conta das dimensões morais e da vulneração das práticas de *accountability social*. As empresas, valendo-se da contabilidade criativa, embrenhavam-se nas brechas legislativas até então existentes. Há uma série de estratégias que imunizam a moral fiscal e o alcance da reprovação penal⁸.

Essa constatação evidenciou que a eficiência da autorregulação era não só aparente, como também muito vulnerável, gerando uma preocupação generalizada com a transparência e a confiança das informações fornecidas aos investidores e às autoridades. A partir de então, uma elevada demanda por processos regulatórios, gestão de negócios e previsões pontuais de crimes passou a se fazer presente, influenciando na promulgação de diversas normativas de cunho preventivo-repressivo, a exemplo da *Sarbanes-Oxley Act*, legislação norte-americana cuja pretensão era regular o balanço de companhias que viessem a ter ações na Bolsa de Nova Iorque⁹.

Este artigo serve para questionar como este novo padrão de normas penais afeta a estruturação da cooperação com autoridades fiscalizadoras e regulatórias, problematizando, com recurso aos novos desenvolvimentos das ciências criminais, a recepção um tanto distorcida dos programas de *compliance* no ordenamento jurídico-penal brasileiro. O desenvolvimento das questões de *tax compliance*, em sua relação com os crimes tributários e com a representação fiscal para fins penais atenderá à estrutura seguinte: (1) análise da interação funcional entre política fiscal e política criminal; (2) tendência de sobreposição da política fiscal à política criminal, por força da necessidade de arrecadação; (3) compreensão dos crimes tributários e sua relevância em termos de compreensão de comportamentos indesejáveis ao ordenamento jurídico brasileiro;

8. Entre os criminólogos, BARAK, Gregg. *Unchecked corporate power: why the crimes of MNCs are routinized away and what we can do about it*. London: Routledge, 2017. p. 1 e ss.; debatemos amplamente esta questão em SAAD-DINIZ, Eduardo. *Vitimologia corporativa*. Tese (Livre-docência) – Universidade de São Paulo, Ribeirão Preto, 2018 (breve publicação).

9. Dividida em 11 capítulos, a SOX tratou de diversos aspectos da vida empresarial e do controle, buscando garantir a independência dos auditores externos, o incremento das hipóteses de responsabilidade e a certificação de boas práticas de governança corporativa e produção de documentos, inclusive culminando puníveis cíveis e criminais em caso de descumprimento. Para mais sobre o assunto, ver: SILVEIRA, Renato de Mello Jorge; SALVADOR NETTO, Alamiro Velludo. A tutela penal do mercado de capitais e o Sarbanes-Oxley Act: novas considerações. In: RUIZ FILHO, Antonio; SICA, Leonardo (Coord.). *Responsabilidade penal da atividade econômico-empresarial*. Doutrina e jurisprudência comentada. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 371 e ss.

(4) instrumentalização pelas vias da representação fiscal para fins penais; e, por fim, (5) estudo específico de *tax compliance*.

1. Interação funcional entre política fiscal e política criminal

A partir da interação funcional entre política fiscal e política criminal, torna-se possível melhor compreender a relação entre as liberdades pessoais do contribuinte e o dever de arrecadação do Fisco. Este é o pressuposto mais elementar que permite acomodar os interesses orçamentários pela via arrecadatória e distribuir na sociedade o exercício de livre declaração do objeto da tributação. A autodeterminação tributária, no entanto, encontra seus limites de legitimação predominantemente em dois tipos de justificações morais: ou bem se entende haver um padrão abstrato de moralidade em que as pessoas arrecadam orientadas por um padrão universal de isonomia, ou bem se entende que a pessoa pode ultrapassar sua autonomia tributária, violando, com indiferença, a histórica conquista social decorrente da capacidade de justa distribuição do Estado.

Em função deste limite de legitimação, a interação funcional permite trabalhar de forma mais dinâmica com novas combinações normativas e sua procedimentalização, manejando desde recomendações normativas de autoridades reguladoras ou códigos de conduta corporativos, no âmbito de liberdade da autorregulação empresarial ou, ainda, em instâncias formais de controle, executando a atuação responsiva do Estado. Na linguagem sistêmica, a interação funcional habilita os sistemas jurídicos tributário e penal a intercâmbio de prestações cognitivas. Muito mais do que meras estruturas de incentivo à arrecadação, esta troca cognitiva permite melhor compreender o comportamento e o alcance das liberdades pessoais de maneira bem mais dinâmica. Basta ver, por exemplo, as formas ágeis das recomendações dos códigos de condutas, abertas à complexidade da normativa contábil e as suas variações no plano da cooperação internacional.

Na literatura tributarista, as valorações da política fiscal são tradicionalmente desenvolvidas por Klaus Tipke e Joachim Lang. Basicamente, orientam-se pela noção de moral fiscal e regime de segurança¹⁰, os quais influenciam na compreensão da utilidade das sanções e na elaboração de diretrizes éticas para a formulação

10. Ricardo Lobo Torres bem observa que Klaus Tipke adere à "virada kantiana" dos anos 70, aportando à política fiscal "a inclusão da regra de justiça, ao lado da de liberdade, no imperativo categórico; a positivação jurídica da norma ética abstrata; o equilíbrio entre justiça e direitos humanos; a projeção da ética tributária para as dimensões internacional, nacional e local; a efetividade jurídica do mínimo ético; a perspectiva orçamentária do justo tributário". (TORRES, Ricardo Lobo. *Ética e justiça tributária*. In: SCHOUERI, Luis Eduardo et al. (Org.). *Direito tributário*. São Paulo: Dialética, 1998. p. 176 e 179.)

dos mecanismos de *compliance* tributário¹¹. Tipke e Lang reconhecem a necessidade de concretização dos postulados éticos na ordem tributária, deduzida, em grande medida, da deficiência da moralidade tributária, o que representa, em algumas circunstâncias, a deficiência moral fiscal do próprio Estado¹².

Por meio de uma abordagem da ética relacionada aos poderes públicos, os autores identificam carências desde o processo de produção legislativa até a aplicação da lei, apontando os caminhos viáveis para o exercício da tributação de forma a superar os contextos de erosão do sistema tributário, a perda da confiança nas instituições, o incremento do risco fiscal e a fragilidade da *performance* regulatória. Consequência disso é a criação de ambiente fértil para a proliferação de comportamentos tributários intoleráveis ao sistema.

Segundo Tipke e Lang, não é a mera coerção ou o exercício da autoridade que justificam a intervenção estatal na liberdade de declaração de impostos. Desde uma perspectiva qualitativamente diversa, as bases da moralidade fiscal encontram seu fundamento na necessidade de organização social dos serviços públicos: “[...] Tras un renovación moral del ordenamiento tributario podría llevarse a cabo una labor de formación de la opinión pública que difundiera de nuevo el sentir de que una conducta moral generalizada de los ciudadanos sería buena para todos; la idea de que los impuestos son necesarios para el establecimiento de servicios públicos que el individuo no puede conseguir por sí solo y son imprescindibles para que la vida en común se desarrolle civilizadamente.”¹³ Ao mesmo tempo que o político legislador se declara partidário da justiça tributária e do princípio da capacidade contributiva, suas práticas acabam se prestando a interesses de determinados grupos de interesse organizados¹⁴. Sob decisiva influência do que concebem

11. SILVEIRA, Renato de Mello Jorge; SAAD-DINIZ, Eduardo. *Repatriação e crime: aspectos do binômio crime econômica e direito penal*. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2017. p. 294-295.

12. TIPKE, Klaus. *Moral tributaria del estado e de los contribuyentes: besteuermoral und steuernmoral*. Trad. Pedro M. Herrera Molina. Madrid: Marcial Pong Ediciones Jurídicas, 2002. p. 21.

13. *Ibidem*, p. 123.

14. “Los votantes y los grupos de intereses dirigen continuos escritos a los diputados sobre cuestiones de carácter fiscal. Se espera así que reaccionen de algún modo a las exigencias y deseos de los votantes. En todo caso son los políticos especializados en temas fiscales los que saben si los deseos de los votantes tienen cabida en el conjunto del Derecho tributario. De ordinario no triunfa la tendencia política que presenta un programa más razonable, sino aquella que utiliza la retórica y se adapta más flexiblemente a los deseos, temores, preferencias y estados de opinión de un amplio grupo de ciudadanos”. (TIPKE, Klaus. *Moral tributaria del estado e de los contribuyentes: Besteuerungsmoral und Steuernmoral*. Madrid: Marcial Pong Ediciones Jurídicas, 2002. p. 84.)

como moralização dos costumes tributários, Tipke e Lang propõem ampla reforma tributária, especialmente no tocante a configuração de tributos segundo a capacidade contributiva, supressão de lacunas das bases impositivas e eliminação de benefícios fiscais aparentemente injustificáveis¹⁵. Todavia, ainda que a ideia de moral fiscal e o uso justo da tributação extraída de Tipke e Lang possam ajudar na compreensão de alguns cenários, como no caso das possibilidades de anistia oferecida pelas leis de repatriação de ativos, ela não substitui a avaliação do impacto regulatório na condução de operações negociais e nem soluciona os problemas de insuficiência das instituições intensificados pelo distanciamento entre as práticas de *law enforcement* e a agressividade fiscal do setor privado¹⁶.

De forma menos abstrata, Reuven Avi-Yonah debate questões sensivelmente mais básicas, mas não menos complexas, como: para que serve a tributação? O que se espera da arrecadação? De acordo com o autor, a arrecadação se estrutura segundo três finalidades objetivas (uma delas extremamente tradicional e outras duas mais controversas): i) aumentar a receita, pois o ingresso de recursos é fundamental às atividades estatais; ii) promover a redistribuição, no sentido de mitigar a desigualdade de renda e de riqueza gerada pela operação de uma economia baseada no mercado; e iii) regular e orientar a atividade do setor privado nas direções desejadas pelo governo, determinando os limites de exercício das liberdades econômicas¹⁷. Mesmo que a imposição abstrata de uma moral fiscal tenha sido superada pelas verificações empíricas em Avi-Yonah, seu modelo explanatório também não atinge o adequado nível de compreensão da dimensão sancionatória e de suas combinações com o potencial de regulação do comportamento fiscal¹⁸. Todas essas considerações evidenciam que a interação funcional entre política criminal e política fiscal ainda precisam de melhor categorização empírica, avaliações do ponto de vista do impacto regulatório e reorientação normativa.

Klaus Tiedemann, responsável por grande parte dos esforços de sistematização do direito penal econômico na tradição europeia continental, propõe a categorização de um "direito penal fiscal", articulando a integração entre os mercados internacionais com as recentes recomendações de controle do fluxo de informações. Tiedemann analisa a maneira pela qual os ordenamentos jurídicos criminalizam certas condutas com a finalidade de promover a proteção do sistema fiscal, chegando à conclusão de que o juízo de reprovação e, conseqüentemente,

15. TIPKE, Klaus. *Moral tributaria...* cit., p. 88.

16. SILVEIRA, Renato de Mello Jorge. SAAD-DINIZ, Eduardo. *Repatriação...*, cit., p. 295.

17. AVI-YONAH, Reuven S. *The three goals of taxation*. *Tax Law Review*, v. 60, p. 03-04, 2006-2007.

18. SILVEIRA, Renato de Mello Jorge. SAAD-DINIZ, Eduardo. *Repatriação...*, cit., p. 295.

o merecimento da pena, dependem de prévia fixação da obrigação tributária¹⁹, em mais facilmente perceptível interação funcional.

2. Sobreposição da política fiscal à política criminal: finalidade arrecadatória

A sobreposição entre as orientações de política fiscal e política criminal pode ser exemplificada em várias manifestações recentes do ordenamento jurídico brasileiro. Ela se estende da reiteração de concessão de programas de parcelamento de créditos tributários (REFIS) e a consequente possibilidade de suspensão da punibilidade dos crimes²⁰, no debate acerca da extinção da punibilidade nas hipóteses de pagamento, alcançando a recente edição de leis de repatriação de ativos (Leis 13.254/2016 e 13.428/2017), as quais puseram em evidência a frequência com a qual a interação direito penal, direito econômico e direito tributário pode ser percebida na realidade brasileira²¹.

Mais notadamente, nas duas últimas décadas, tem-se recorrido ao reforço punitivo penal, conferindo às autoridades fiscalizadoras e reguladoras instrumentos que justificam sua atuação funcional. No entanto, a atuação contingente das autoridades responsáveis pelo exercício da política criminal, orientada por estratégias acusatórias, permite evidenciar com cada vez mais clareza práticas arrecadatórias que se valem da intimidação penal²². De fato, boa parte das discussões

19. TIEDEMANN, Klaus. *Wirtschaftsstrafrecht*. Berlin: Duncker & Humblot, 2004. p. 4 e ss. Discutindo as contribuições de Tiedemann, SILVEIRA, Renato de Mello Jorge. SAAD-DINIZ, Eduardo. Repatriação..., cit., p. 290 e ss. Igualmente influente no Brasil, a interpretação dogmática portuguesa elabora a noção de "eticização do direito penal fiscal". (RODRIGUES, Anabela Miranda. Contributo para a fundamentação de um discurso punitivo em matéria fiscal. In: PODVAL, Roberto (Org.). *Temas de direito penal econômico*. São Paulo: Ed. RT, 2000. p. 181-182.) Em sentido semelhante, Susana Aires de Sousa diferencia o bem jurídico protegido nos crimes fiscais do fundamento ético da intervenção penal. Aires de Sousa interpreta que, enquanto "este constitui a *ratio essendi* daquelas normas incriminadoras, aquele há de cumprir as funções que lhe são reconhecidas no plano dogmático, designadamente a de padrão crítico da incriminação". A ética do sistema fiscal não consubstancia o fundamento imediato do merecimento e necessidade de pena de algumas condutas lesivas de normas fiscais, representando apenas o fundamento da legitimidade de intervenção. (SOUSA, Susana Aires de. *Os crimes fiscais: análise dogmática e reflexão sobre a legitimidade do discurso criminalizador*. Coimbra: Coimbra Editora, 2006. p. 266.)

20. ESTELLITA, Heloisa. Pagamento e parcelamento nos crimes tributários: a nova disciplina da Lei n. 10.684/03. *Boletim IBCCRIM*, São Paulo, v.11, n. 130, p. 2-3, set. 2003.

21. SILVEIRA, Renato de Mello Jorge; SAAD-DINIZ, Eduardo. Repatriação..., cit., p. 296 e ss.

22. Em detalhes sobre a experiência brasileira recente, SILVEIRA, Renato de Mello Jorge. SAAD-DINIZ, Eduardo. Repatriação..., cit., p. 293.

acerca dos crimes contra a ordem tributária, que questionavam a legitimidade da criminalização de descumprimento de deveres fiscais e condutas evasivas por considerá-las, pelo menos do ponto de vista do gravame a liberdade e à igualdade entre os contribuintes, moralmente neutras ou no máximo uma reação justificável, encontram-se atualmente superadas²³.

No Brasil, a questão tem sido frequentemente debatida²⁴. Alamiro Velludo Salvador Netto, resgatando os fundamentos dogmáticos dos crimes tributários, identifica com precisão que o problema consiste no fato de que a reprovação está menos concentrada no desvalor da conduta (p. ex., sonegação), do que em relação ao desvalor do resultado (p. ex., supressão de tributo devido). Consequência disso é que não há crime tributário autônomo, dependendo, portanto, da produção de "prejuízo econômico-fiscal a ser suportado pelo Estado"²⁵. Maira Machado e Marta Machado investigaram os efeitos que a decisão na esfera administrativo-tributária tem sobre a esfera penal, acentuando que os arranjos formalizados ao redor da interação entre o direito fiscal e o direito penal decorrem das decisões tomadas, seguindo lógicas e objetivos distintos, pelos sistemas político e jurídico²⁶. A opção de política criminal parece ter se dirigido à "obtenção de recursos por

23. "Está hoje mais longínquo o tempo em que a fuga aos deveres fiscais era considerada ética e moralmente neutra e a fraude fiscal vista como uma espécie de legítima defesa contra o Estado." (SOUSA, Susana Aires de. Sobre o bem jurídico-penal protegido nas incriminações fiscais. In: COSTA, José de Faria; SILVA, Marco Antonio Marques da (Org.). *Direito penal especial, processo penal e direitos fundamentais*. São Paulo: Quartier Latin, 2006. p. 487.)

24. Já desde TANGERINO, Davi; CANTERJI, Rafael. Estado, economia e direito penal: o direito penal tributário no liberalismo, no *Welfare State* e no neoliberalismo. In: TANGERINO, Davi; CANTERJI, Rafael (Org.). *Direito penal tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 43 e ss.

25. "Ao que parece, é exatamente esta dimensão que conduz os penalistas intuitivamente afirmarem que estaria em jogo nos delitos fiscais menos a proteção da denominada ordem tributária, e mais a eficiência arrecadatória do Estado." (SALVADOR NETTO, Alamiro Velludo. Direito penal tributário: reforço administrativo ou autêntica tutela criminal? In: SILVEIRA, Renato de Mello Jorge; GOMES, Mariângela Gama de Magalhães. *Estudos em homenagem à Ivette Senise Ferreira*. São Paulo: Liber Ars, 2015. p. 33-50.)

26. MACHADO, Maira Rocha; MACHADO, Marta Rodriguez de Assis. *Política fiscal e política criminal: o direito penal nas estratégias arrecadatórias do Estado brasileiro (1990-2006)*. São Paulo: FGV, 2009. Entre os temas levados à discussão às instâncias superiores, destacam-se a necessidade ou não de término da via administrativa para se iniciar a ação penal, objeto de 29,7% das decisões do STJ e 17% das decisões dos TRFs, e a extinção da punibilidade pelo pagamento ou parcelamento do tributo, que representa 14,9% das decisões do STJ e 21,2% das decisões dos TRFs. (MACHADO, Maira; MACHADO, Marta. Pesquisa Direito GV revela que mais de 60% dos acórdãos proferidos sobre crimes tributários não chegam a analisar o mérito. *Migalhas*, 02 de julho de 2009.)

meio da ameaça penal²⁷, buscando não apenas novas respostas penais e um maior controle preventivo recorrendo a programas de *compliance*, como também uma finalidade estranha ao direito penal tradicional: a arrecadação.

Se, de um lado, há inegável risco de o direito penal ser utilizado como meio de reforço de precárias políticas de governo²⁸, não se pode olvidar que, de outro, a necessidade dessa força de tutela penal parece ser legitimada pela falta de mecanismos próprios da esfera econômica para controlar certas condutas e pela aparente lentidão do direito penal tradicional diante da velocidade das demandas político-econômicas e das alterações sociais²⁹. Nesse contexto, o direito penal econômico assume uma feição artificial e secundária, paradoxalmente sancionando com penas (tradicionalmente ditas como *ultima ratio*) violações *a priori* extrapenais concebidas no âmbito do direito administrativo³⁰ (relacionando-se iminentemente à proteção de determinada atividade estatal e não propriamente à satisfação imediata de interesses sociais³¹).

3. Crimes contra a ordem tributária

Desde a entrada em vigor da Lei 4.729/1965, o ordenamento jurídico brasileiro dispõe de uma normativa penal específica para o enquadramento típico dos comportamentos dirigidos à prática ilícita de evasão fiscal, definidos à época como “crimes de sonegação fiscal”³². As condutas descritas no art. 1º dessa lei já

27. SILVEIRA, Renato de Mello Jorge. SAAD-DINIZ, Eduardo. Repatriação..., cit., p. 68.

28. SILVA SÁNCHEZ, Jesús-Maria. *Aproximación al derecho penal contemporáneo*. p. 291.

29. Sob este aspecto, aponta José de Faria Costa: “se isso já era, por vezes, incompreendido ou mal percebido pela comunidade em geral, então, face a uma sociedade que cada vez mais valoriza o fazer, o movimento, a constante informação em tempo real, a lentidão das instituições democráticas entra em manifesta ruptura com a vertigem da exigência de respostas rápidas e eficientes – e, portanto, também respostas rápidas e eficientes contra a criminalidade – que a mundividência atual, um pouco frivolamente, erigiu como modelo de actuação quer do nosso modo-de-ser-individual, quer do nosso modo-de-ser-colectivo.” (FARIA COSTA, José de. O fenômeno da globalização e o direito penal econômico. *RBCCrim*, São Paulo, v. 34, p. 15, abr.-jun. 2001.)

30. FIGUEIREDO DIAS, Jorge de. Para uma dogmática do direito penal secundário. Um contributo para a reforma do direito penal econômico e social português. In: PODVAL, Roberto (Org.). *Temas de direito penal econômico*. São Paulo: Ed. RT, 2000. p. 14-15.

31. SCHMIDT, Andrei Zenkner; FELDENS, Luciano. Limites normativos do delito de evasão de divisas: o ilícito administrativo como elemento pressuposto, porém insuficiente, à configuração do ilícito penal. In: SILVA FRANCO, Alberto; LIRA, Rafael (Coord.). *Direito penal econômico: questões atuais*. São Paulo: Ed. RT, 2011. p. 346.

32. Art. 1º Constitui crime de sonegação fiscal: 1 – prestar declaração falsa ou omitir, total ou parcialmente, informação que deva ser produzida a agentes das pessoas jurídicas de direito público interno, com a intenção de eximir-se, total ou parcialmente, do pagamento de

evidenciavam o posicionamento do legislador sobre a natureza da infração penal, distinguindo-a dos ilícitos fiscais. Apenas em 1990, a Lei 8.137³³ passou a regulamentar inteiramente a matéria, inserindo nominalmente os crimes de sonegação fiscal entre os "crimes contra a ordem tributária". Apesar da mudança de nomenclatura, a ideia de que o crime tributário (infração penal) é diferente do ilícito tributário (infração tributária) persiste. Essa diferenciação orienta-se, principalmente, em dois sentidos.

Tradicionalmente, entende-se que o delito tributário deve representar materialmente uma ofensa a um bem jurídico³⁴, e não simplesmente uma infração às normas tributárias, de tal forma que o comportamento tipificado deve representar uma ofensa à preservação da "ordem tributária" e do patrimônio da Fazenda Pública. A persecução de delitos, inclusive os tributários, atende a princípios e regras

tributos, taxas e quaisquer adicionais devidos por lei; II – inserir elementos inexatos ou omitir, rendimentos ou operações de qualquer natureza em documentos ou livros exigidos pelas leis fiscais, com a intenção de exonerar-se do pagamento de tributos devidos à Fazenda Pública; III – alterar faturas e quaisquer documentos relativos a operações mercantis com o propósito de fraudar a Fazenda Pública; IV – fornecer ou emitir documentos gratuitos ou alterar despesas, majorando-as, com o objetivo de obter dedução de tributos devidos à Fazenda Pública, sem prejuízo das sanções administrativas cabíveis; V – exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário da paga, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida do imposto sobre a renda como incentivo fiscal. Pena: Detenção, de seis meses a dois anos, e multa de duas a cinco vezes o valor do tributo.

33. Essa lei ainda inseriu no corpo do Código Penal os crimes de apropriação indébita previdenciária e sonegação de contribuição previdenciária (arts. 167-A e 337-A, respectivamente). Apesar de inserido no corpo do Código apenas no ano 2000, as condutas incriminadas já estavam essencialmente previstas na Lei 8.212/1991. Houve apenas um manejo topográfico visando proteger a previdência social, dando maior visibilidade aos tipos. Também foram inseridos no Código Penal os arts. 313-A e 313-B.
34. Conforme aponta Carlos Martínez-Buján Pérez, há duas vertentes distintas sobre qual é o objeto jurídico tutelado no âmbito dos delitos fiscais. A primeira, chamada de postura patrimonialista, defende que o objeto jurídico dos crimes tributários é o patrimônio da Fazenda Pública. Majoritário tanto na doutrina alemã quanto na espanhola, esse posicionamento não se refere a "patrimônio da Fazenda Pública" como sinônimo de "patrimônio público", uma vez que é aquele e não este conceito o que dá a noção de patrimônio dinâmico, capaz de compreender a complexidade da atividade tributária e todas as etapas do processo de arrecadação. Já a segunda vertente, denominada de postura funcional, sustenta que o objeto jurídico protegido nos delitos fiscais está associado às funções que deve cumprir o tributo no âmbito de uma determinada sociedade. Este entendimento, por ser demasiadamente abstrato e genérico, torna muito difícil, para efeito de atribuição de responsabilidade penal, a demonstração do nexo de causalidade entre a conduta desempenhada e a afetação das atividades estatais custeadas pelo pagamento de tributos. (MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, Carlos. El delito de defraudación tributaria. *Revista Penal*, n. 1, p. 56, 1998.)

de imputação específicos do campo penal, irrenunciáveis para a aplicação da pena, a exemplo da culpabilidade e da responsabilidade subjetiva. Verdade que no direito tributário, assim como no direito penal, também se aplicam as noções de tipo e tipicidade, responsáveis pela integração lógico-sistemática entre a hipótese de incidência e a base de cálculo³⁵ e o princípio da legalidade (arts. 5º, II, e 150, I, da Constituição Federal de 1988). Alinhando-se esses dois conceitos, pode-se concluir que o tipo tributário é o resultado da aplicação de um raciocínio lógico de subsunção (juízo de tipicidade) sobre uma norma legal, de onde é possível se extrair ser ou não determinado tributo devido, qual o dever exigido e se ele foi devidamente cumprido ou se houve a prática de alguma infração.

Apesar da diferenciação entre crimes tributários e infrações tributárias, nas hipóteses em que a realização de conduta típica prevista em norma fiscal configurar elemento normativo de um delito, manifesta-se a "dupla tipicidade" incidente nos crimes tributários. Se a estrutura típica do ilícito tributário for modificada, a norma incriminadora, conseqüentemente, será afetada, inclusive para fins de aplicação do princípio da irretroatividade³⁶. Daí por que é indispensável que a integração ocorra nos parâmetros indicados pelo preceito da norma penal em branco: o núcleo essencial da conduta deve estar descrito no preceito primário da norma incriminadora, sob pena de violar o princípio da reserva legal previsto no art. 1º do CP³⁷.

Ao mesmo tempo que se faz necessário determinar significados jurídicos aos elementos normativos, buscando-os muitas vezes no âmbito tributário, também se deve realizar um juízo de subsunção ao tipo penal, considerando o bem jurídico protegido e o recorte do punível feito pela tipicidade. Assim, a pedra de toque da interpretação dos crimes contra a ordem tributária consiste em relacionar devidamente aquilo que é determinado pelo direito penal como núcleo essencial da conduta incriminada e o que é estabelecido pelo direito tributário como infração à normativa tributária.

Se até o fim do século XIX a técnica normativa das leis penais em branco se mostrava como exceção³⁸, mais recentemente, com o desenvolvimento da ideia de tipicidade, houve certo abandono da concepção de independência do tipo

35. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 13 ed. São Paulo: Saraiva, 2000. p. 158.

36. Para mais sobre a incidência do princípio da irretroatividade da lei penal mais severa nos crimes tributários, SILVA, Juary C. *Elementos de direito penal tributário*. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 66.

37. Art. 1º Não há crime sem lei anterior que o defina. Não há pena sem prévia cominação legal.

38. TIEDEMANN, Klaus. *Wirtschaftsstrafrecht...*, cit., p. 10 e ss.

penal³⁹. A questão mais delicada é que as remissões à normativa tributária acabam permitindo a incidência de graus distintos de acessoriedade⁴⁰ e a necessidade de se observar o quão dependente é a esfera penal da congênere esfera administrativa, uma vez que a "compreensão administrativa é que dá o obrigatório complemento ao necessário aperfeiçoamento típico em âmbito penal"⁴¹. Assim como já entendia Luis Arroyo Zapatero, trata-se de "problemas de adaptação"⁴² constitucionais da legalidade, culpabilidade, presunção de inocência e personalidade/individualidade da pena, que podem influenciar na má compreensão dos deveres e comportamentos esperados e, conseqüentemente, na formulação inadequada e insuficiente de práticas de governança e *compliance*.

4. Representação fiscal para fins penais

A dificuldade de se estabelecer os limites entre os campos tributário e penal, especialmente no que diz respeito à determinação do comportamento tributário não desejável, repercute sensivelmente no plano da instrumentalização processual⁴³. Tecnicamente, o primeiro dispositivo a prever a representação fiscal foi o art. 11, § 3º, da Lei 4.357/1964. Segundo este artigo, os agentes fazendários encontravam-se proibidos de remeterem a matéria fiscal à Procuradoria da República para fins de ação penal antes de encerrado o procedimento administrativo que concluísse sobre a existência ou não da obrigação tributária⁴⁴. Desde o art. 83, na Lei 9.430/1990, a decisão final sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente na esfera administrativa será encaminhada para o Ministério Público, a fim de oferecer a representação fiscal para fins penais.

39. SILVEIRA, Renato de Mello Jorge. SAAD-DINIZ, Eduardo. *Repatriação...*, cit., p. 91.

40. Pode-se dividir a acessoriedade administrativa em três distintos graus: 1) baixo, pois a decisão da autoridade administrativa representa praticamente uma causa de justificação; 2) intermediário, onde a lesão das obrigações administrativas é tida como um elemento complementar da tipicidade objetiva fundamental para o aperfeiçoamento típico; e 3) Ito, uma vez que a obrigatoriedade de observação de decisões das autoridades administrativas, confundido, de certo modo, o tipo penal com o injusto administrativo formal. (SILVEIRA, Renato de Mello Jorge. SAAD-DINIZ, Eduardo. *Repatriação...*, cit., p. 109.)

41. *Idem*, p. 108/110.

42. ARROYO ZAPATERO, Luis. *Derecho penal económico y Constitución*. Barcelona: J. M. Bosh Editor, 1992. p. 1.

43. BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. *Crimes contra a ordem tributária*, cit., p. 51.

44. Art. 11, § 3º Nos casos previstos neste artigo, a ação penal será iniciada por meio de representação da Procuradoria da República, à qual a autoridade de julgadora de primeira instância é obrigada a encaminhar as peças principais do feito, destinadas a comprovar a decisão final condenatória proferida na esfera administrativa.

Em função desta previsão legal, durante muito tempo, se discutiu a natureza jurídica da representação fiscal para fins penais e a previsão legal de seu encaminhamento apenas depois de exaurida a via administrativa, tal qual concretizado na ADI 1.571/2003, provocada pelo então Procurador-Geral da República, e também no HC 81.611/2003⁴⁵. Mais recentemente, a interpretação jurisprudencial se consolidou⁴⁶, trazendo consigo consentimento das interpretações doutrinárias, reforçando o sentido normativo atribuído à representação fiscal como natureza jurídica equivalente à da *notitia criminis*⁴⁷. Não se confunde com a representação do ofendido dos crimes de ação penal pública condicionada do art. 24 do CP, o que se reafirma no art. 15 da Lei 8.137/1990, segundo o qual os crimes contra a ordem tributária são de ação penal pública incondicionada, aplicando o art. 100, CP, e Súmula 609 do STF: "É pública incondicionada a ação penal por crime de sonegação fiscal."

Observa-se que a norma do art. 83 da Lei 9.430/1996 não inibe e não condiciona a ação do Ministério Público no tocante à propositura da ação penal. Contudo, o órgão ministerial apenas poderá oferecer denúncia pelo crime previsto no art. 1º nas hipóteses em que se dá a constituição definitiva do crédito tributário, como condição objetiva de punibilidade⁴⁸. Há, portanto, a exigência do encerramento da esfera

45. STF, Tribunal Pleno, HC n. 81.611, rel. Min. Sepúlveda Pertence, j. 10.12.2003.

46. Especialmente depois do julgamento da ADI 1.571-STF: "Ação direta de inconstitucionalidade. 2. Art. 83 da Lei n. 9.430, de 27.12.1996. 3. Arguição de violação ao art. 129, I da Constituição. *Notitia criminis* condicionada "à decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário". 4. A norma impugnada tem como destinatários os agentes fiscais, em nada afetando a atuação do Ministério Público. É obrigatória, para a autoridade fiscal, a remessa da *notitia criminis* ao Ministério Público. 5. Decisão que não afeta orientação fixada no HC 81.611. Crime de resultado. Antes de constituído definitivamente o crédito tributário não há justa causa para a ação penal. O Ministério Público pode, entretanto, oferecer denúncia independentemente da comunicação, dita "representação tributária", se, por outros meios, tem conhecimento do lançamento definitivo. 6. Não configurada qualquer limitação à atuação do Ministério Público para propositura da ação penal pública pela prática de crimes contra a ordem tributária. 7. Improcedência da ação." (STF, Tribunal Pleno, ADIn n. 1.571, rel. Min. Gilmar Mendes, j. 10.12.2003, DJ 30.04.2004.)

47. Em sentido contrário, David Teixeira Azevedo critica que "considerar que a representação aludida no dispositivo significa tão só mera comunicação ao Ministério Público da existência do ilícito tributário, mas não o exercício de uma potestade jurídica, condição do exercício da ação penal, e que este último poderá sponte própria iniciar o procedimento investigatório preliminar e apresentar subsequente denúncia, é votar o dispositivo à ociosidade, tornando absolutamente supérflua a norma". (AZEVEDO, David Teixeira. Breve reflexão sobre o art. 83 da Lei n. 9430/96. *Boletim IBCCRIM*, São Paulo, n. 53, p. 07, abr. 1997.)

48. O parágrafo único, do art. 83, da Lei 9.430/1996, permite a adequação da regra da representação à extinção da punibilidade dos crimes dos arts. 1º e 2º da Lei 8.137/1990 quando

administrativa com o respectivo lançamento definitivo do tributo⁴⁹. Caso contrário, a denúncia deverá ser rejeitada ou a ação penal deverá ser trancada por meio de *habeas corpus*, por falta de justa causa⁵⁰. A regra contida no art. 83 deve ser interpretada, por conseguinte, sob a premissa de que a autuação fiscal representa um lançamento provisório, geralmente contendo a imposição de penalidade administrativa passível de questionamentos e a afirmação ou não da matéria alegada. Nas hipóteses em que o contribuinte não concordar com a exigência fiscal, poderá impugná-la no prazo de 30 dias perante a Administração Pública competente, com efeito suspensivo do crédito, sem que seja necessário o recolhimento do valor questionado, dando início ao contencioso administrativo tributário.

Entender a representação fiscal para fins penais de maneira diferente seria desconsiderar, em face da complexidade da matéria referente ao ato de lançamento,

o pagamento do tributo, juntamente com as demais cominações legais, ocorrer antes da denúncia. *In verbis*: “as disposições contidas no caput do art. 34 da lei 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.”

49. A esse respeito, discorre Hugo de Brito Machado: “nos termos do Código Tributário Nacional 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 tributária correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível [...] Assim, nenhuma autoridade que não seja a responsável pela administração tributária pode dizer que alguém é devedor de tributo. Ou, mais exatamente, nenhuma autoridade, que não seja a competente para fazer o lançamento, pode dizer que ocorreu certo fato gerador de obrigação tributária, ou, em consequência, dizer que ocorreu o inadimplemento de uma obrigação tributária, seja acessória, ou principal.” (MACHADO, Hugo de Brito. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Crimes contra a ordem tributária*. São Paulo: Ed. RT, 1995, p. 52.)
50. A exigência de constituição definitiva do crédito tributário para a representação fiscal para fins penais no caso dos crimes definidos nos arts. 1º e 2º da Lei 8.137/1990 não viola a autonomia das instâncias administrativa e penal, uma vez que o art. 129, I, da Constituição Federal de 1988, determina como função institucional do Ministério Público promover privativamente a ação penal pública nos termos que definir a lei ordinária, cabendo a lei dessa natureza, portanto, determinar se a ação penal é pública ou privada, condicionada ou incondicionada, bem como os demais requisitos para a propositura da ação. Nesse sentido, afirma Hugo de Brito Machado que “o próprio dispositivo constitucional já deixa claro que a conduta do Ministério Público há de se desenvolver nos termos da lei. Ou, em outras palavras, deixou o constituinte livre o legislador ordinário para definir como pública, ou privada, a ação penal neste ou naquele crime, e definir a ação penal pública como condicionada ou incondicionada. Como se vê, a questão da disputa de poder entre o Ministério da Fazenda e o Ministério Público, deve ser tratada a nível de lei ordinária, e não no altiplano constitucional”. (MACHADO, Hugo de Brito. *Ação penal nos crimes contra a ordem tributária*. Disponível em: [www.temis.com.br/]. Acesso em: 18.05.2018.)

toda a previsão normativa de constituição definitiva do crédito tributário, que garante ao contribuinte que ele somente sofrerá a tributação que estiver prevista em lei, atendendo ao princípio da legalidade, da tipicidade fechada, da segurança jurídica e do devido processo legal (que abrange, por sua vez, a ampla defesa, o contraditório e a garantia de duplo grau de jurisdição). Admitir a ação penal antes da decisão definitiva da autoridade administrativa influi para sua configuração como verdadeiro instrumento de coação que se impõe ao contribuinte, forçando a pagar o tributo devido. A ameaça do processo penal, que por si já representa uma constrição à individualidade do acusado, é empregada como instrumento de intimidação. Mesmo que flagrantemente indevido, é coagido a contribuir, vulnerando as liberdades pessoais do contribuinte. Precisamente aí deve se operar uma intensiva verificação de direitos fundamentais, especialmente em vista do contraditório e da ampla defesa.

Na prática, o agente da fiscalização, ao detectar um crédito tributário dotado de exigibilidade, deve antes lavrar o auto de infração e imposição de multa (impugnação até 30 dias, inclusive com efeito suspensivo). Em caso de convencimento por parte da Administração Pública quanto à existência do crédito tributário em seu favor em virtude da inexistência de causas que o afastem ou por estarem encerradas as discussões em esfera administrativa e se detectar a prática de ilícito por parte do contribuinte e demonstrados os indícios suficientes de autoria e de materialidade, haverá comunicação ao Ministério Público, requerendo representação fiscal para fins penais.

O problema da imputação da conduta depende, no entanto, de devida individualização da autoria, o que nem sempre é facilmente perceptível ou, ainda, no caso de envolvimento de pessoa jurídica, tendendo a imputação de responsabilidade penal recair sobre sócios, dirigentes e representantes legais, meramente em função do vínculo formal extraído dos instrumentos societários, como meio compensativo ou ainda em razão da mera posição na hierarquia da empresa⁵¹.

A discussão, como se pode observar, remonta à compreensão adequada sobre quem efetivamente é o sujeito ativo da norma incriminadora. O autor do ilícito penal no âmbito dos crimes previstos na Lei 8.137/1990 é o responsável tributário. No art. 1º da referida norma, o sujeito ativo se confunde com o sujeito ativo da obrigação tributária principal, disposta no art. 113 do CTN, podendo ser, portanto, o contribuinte ou o responsável pelo recolhimento do tributo, nos termos do art. 121 do CTN, ou seja, não se confunde com o "responsável pela administração da pessoa jurídica", à diferença da interpretação que busca estabelecer uma

51. FIGUEIREDO DIAS, Jorge de. *Direito penal – parte geral: questões fundamentais; a doutrina geral do crime*. São Paulo: Ed. RT, 2007. p. 136.

relação de equivalência entre os dois conceitos apenas com o intuito de justificar a imputação jurídico-penal.

Em termos de responsabilidade pelo cumprimento da obrigação tributária, do ponto de vista criminal, também não parece incorreta a interpretação pela equivalência entre pessoa jurídica e seus sócios ou representantes legais. Se o sujeito passivo da relação jurídico-tributária for a pessoa jurídica, apenas excepcionalmente e nas hipóteses expressamente autorizadas, poderão os sócios ou representantes legais ser responsabilizados por eventuais inadimplementos ou descumprimentos da obrigação. Ademais, a responsabilidade "pessoal e por substituição" somente se configura mediante determinado comportamento do sócio ou representante legal que atua com abuso ou excesso de poder ou que atue, fraudulentamente, na condução dos negócios da pessoa jurídica, em infração de lei, contrato ou estatuto social⁵².

A interpretação jurisprudencial dos arts. 168-A⁵³ e 337-A⁵⁴ do CP entende ser possível a responsabilização penal dos sócios, gerentes e representantes legais nas hipóteses em que o injusto é praticado no âmbito da pessoa jurídica ou recorrendo à imputação conforme a posição hierárquica na empresa⁵⁵. Não obstante, a constatação do dolo é, muitas vezes, indevidamente presumida para, principalmente, viabilizar a incriminação do comportamento do agente, que não passa de um simples devedor do fisco (inadimplente). Não se pode, contudo, equiparar a realização da infração tributária com a realização dolosa de um crime contra a ordem tributária, como se a mera infração do dever extrapenal fosse o bastante para constituir o ilícito penal. Nos delitos fiscais, a caracterização do dolo depende da verificação do propósito de fraudar a Fazenda Pública, exteriorizado por meio de

52. ALMEIDA, Arnaldo Quirino de. *Direito penal econômico e autoria no crime tributário praticado em nome e no interesse da pessoa jurídica*, cit.

53. Art. 168-A. Deixar de repassar à previdência social as contribuições recolhidas dos contribuintes, no prazo e forma legal ou convencional: pena – reclusão, de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.

54. Art. 337-A. Suprimir ou reduzir contribuição social previdenciária e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: I – omitir de folha de pagamento da empresa ou de documento de informações previsto pela legislação previdenciária segurados empregado, empresário, trabalhador avulso ou trabalhador autônomo ou a este equiparado que lhe prestem serviços; II – deixar de lançar mensalmente nos títulos próprios da contabilidade da empresa as quantias descontadas dos segurados ou as devidas pelo empregador ou pelo tomador de serviços; III – omitir, total ou parcialmente, receitas ou lucros auferidos, remunerações pagas ou creditadas e demais fatos geradores de contribuições sociais previdenciárias: pena – reclusão, de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.

55. Para uma análise da imputação com base na posição hierárquica da empresa, ver: CAMARGO, Beatriz Correa. Sobre o domínio do fato no contexto da criminalidade empresarial. *Revista Brasileira de Ciências Criminais*, 102, p. 365-393, 2013.

práticas idôneas a este fim e não simplesmente pelo não pagamento do tributo ou não realização de determinada obrigação acessória.

Ao que tudo indica, as dúvidas quanto à configuração de autoria dos sócios e representantes legais em representações fiscais para fins penais parecem residir na interação entre política fiscal e política criminal, com reflexos na utilização de leis penais em branco e acessoriedade administrativa. O elemento qualificado exigido pelos crimes contra a ordem tributária (ser sujeito passivo da obrigação tributária) demanda análise da norma tributária e da responsabilização no âmbito administrativo fiscal atribuída a pessoas físicas por ilícitos cometidos no âmbito da pessoa jurídica (arts. 134 e 135 do CTN)⁵⁶. A dificuldade de determinação do alcance da responsabilidade da pessoa jurídica tem levado os penalistas a se concentrar no estudo dos contextos de *individual accountability*. Os problemas de produção de prova da autoria e materialidade, as dificuldades em torno da individualização da conduta, além das modalidades de caracterização de delitos de infração de dever, continuam sendo questões de fundo entre os penalistas⁵⁷.

Comumente, tem-se veiculado a ideia de que os problemas encontrados quanto à imputação do comportamento reprovável a uma pessoa no âmbito da organização empresarial não devem, em regra, ser considerados produto da criação deliberada ou fraudulenta de espaços de irresponsabilidades, mas, sim, como uma dificuldade estrutural encontrada nas hipóteses sempre que não tenham sido adotados procedimentos especiais para minimizar essa tendência (mecanismos de *compliance*). A adoção de um programa de cumprimento adequado evidencia a conduta dirigente dos administradores e sócios quanto à prevenção de infrações

56. Se há quem defenda a possibilidade de se valer do instituto jurídico-penal da "atuação em lugar de outro" no Brasil, pois a ausência de norma de extensão contraria o conteúdo normativo tributário que integra o tipo penal (e, conseqüentemente, a reserva legal), de outro, há a tese da inadmissibilidade, principalmente em função do disposto no art. 5º, XLV, CF. Estes apontamentos evidenciam que a individualização da conduta e a responsabilização de agentes no âmbito dos crimes tributários permanece sob grande impasse que só faz aumentar a já tão sensação de impunidade e seletividade enraizada na sociedade, extremamente ilustrada na máxima *too big to fail, to jail and to prosecute*. O ambiente desregulado e a presença de estruturas societárias difusas ou reverberam sob a "lógica da irresponsabilidade organizada ou ratificam o uso de *law enforcement* como meio de extorsão". Nesse sentido, a seletividade acaba por se reproduzir não apenas na priorização de determinada política criminal de celebração de acordos e práticas arrecadatórias, mas também na persecução e condenação de instituições *small enough to jail* e estruturação de políticas regulatórias. Em detalhes, SAAD-DINIZ, Eduardo. Brasil vs. Golias: os 30 anos da responsabilidade penal da pessoa jurídica e as novas tendências em compliance. *Revista dos Tribunais*, São Paulo, v. 988, p. 37-52, 2018.

57. Veja-se, por exemplo, OLIVEIRA, Ana Carolina Carlos. *A responsabilidade por omissão dos sujeitos sensíveis à lavagem de dinheiro: o dever de informação*. São Paulo: Doutorado-USP, 2016.

econômicas, reduzindo o risco de eventual responsabilização ou, ao menos, garantindo a atenuação da pena em eventuais condenações criminais.

Para a atribuição de responsabilidade, é mais relevante a própria determinação do significado do comportamento do que noções de domínio formal do fato, da intenção e do conhecimento especial para avaliar a qualidade dos processos decisórios. É exatamente este significado normativo que pode ser essencial não só para a estruturação adequada de programas de *compliance* fiscal e edificação de uma efetiva governança tributária, mas também para proteção de liberdades pessoais e garantias constitucionais.

5. *Tax compliance*

A compreensão dos vínculos possíveis entre a política fiscal e a política criminal permite dimensionar de forma mais realista o padrão de comportamento ético e as estruturas de cumprimento de dever, melhor equacionando a relação entre liberdade de declarar e dever de arrecadação. A sobreposição entre política fiscal e criminal é, na maioria dos casos, deletéria, sendo preferível uma combinação mais inteligente entre os controles internos, externos e as formas de atribuição de responsabilidade. Do contrário, com a erosão da qualidade normativa e sancionatória do ordenamento, ou bem se abre oportunidade para contextos de contabilidade criativa ou, como mais comum na prática comercial brasileira, mobilizam-se os esforços para combinação de esquemas e planejamento agressivo a fim de evitar a incidência da arrecadação. Cabe à redefinição da governança reduzir o espaço de ambientes regulatórios frágeis e *déficit de enforcement*.

A moral fiscal deveria, portanto, recomendar práticas sociais de governança para além da mera orientação valorativa. Antes de discussões de uma moralidade abstrata que se impõe ao contribuinte, muito mais interessante seria fomentar estruturas que possam melhor acomodar a distribuição das liberdades pessoais por meio da arrecadação, atrelando a necessidade de arrecadação a objetivos sociais claros. Não é diferente com o desenvolvimento de estratégias de *compliance* e com o fomento à postura cooperativa entre contribuinte e Fisco. É o que lhe confere legitimidade democrática e permite superar a mentalidade repressiva (o uso da coerção para impor a arrecadação)⁵⁸.

Enquanto a representação fiscal para fins penais cuida de institucionalizar a interação entre política fiscal e criminal entre os mecanismos de controle social formal, no ambiente interno da empresa, há outros instrumentos que também podem operar esta interação funcional. Além dos controles internos e externos e relação com auditorias, os programas de *compliance* introduzem novos mecanismos

58. SILVEIRA, Renato de Mello Jorge; SAAD-DINIZ, Eduardo. Repatriação..., cit., p. 270-280.

que permitem regular a liberdade do contribuinte já no ambiente empresarial. A demanda por segurança negocial e a confiança na alocação de recursos repercutem tanto na diferenciação das formas jurídicas do direito penal econômico quanto na revisão dos padrões tradicionais de estruturação normativa da sociedade. O que se observa é o deslocamento de deveres de colaboração com o Estado, antecipando o juízo de punibilidade já no ambiente privado.

Desde a perspectiva do direito penal tributário, a cooperação entre contribuinte e Fisco tem-se manifestado a partir de duas formas principais: (i) o incentivo para a melhoria do fluxo de informações, principalmente pelo aperfeiçoamento da cultura organizacional e pela edificação de um ambiente ético capaz de conduzir adequadamente a gestão pública e o setor privado; e (ii) o emprego de respostas conjunturais como reação à crise institucional. Apesar do incremento das estratégias de rastreamento e da detecção de infrações econômicas, há ainda a fragilidade das medidas de *law enforcement* e a irracionalidade com a qual tem se manejado práticas sancionadoras com o intuito de acomodar a questão tributária⁵⁹. Avi-Yonah dimensiona a política arrecadatória e assume as articulações institucionais com o setor privado e as agências internacionais. É o que lhe permite posicioná-las estrategicamente como o primeiro passo para entender a dinâmica existente nos custos da competição internacional⁶⁰ e a fragilidade de autodeterminação na formulação de políticas fiscais e começar a caminhar no sentido de uma solução para o problema da alocação de recursos⁶¹.

Sob esta premissa, pode-se observar que o setor privado e as agências internacionais, principalmente a Organização para a Colaboração e Desenvolvimento Econômico – OCDE, têm ocupado posição de destaque na arrecadação, especialmente por meio da incorporação de novas expectativas normativas. O uso

59. ZUCMAN, Gabriel. *La riqueza escondida de las naciones: como funcionan los paraísos fiscales y qué hacer con ellos*. Bueno Aires: Siglo Veintiuno, 2015. p. 104. Sobre o problema do sigilo no âmbito das ações cooperativas envolvendo prevenção e persecução de lavagem de capitais, ver: RAMOS, Giulia. *A cooperação jurídica internacional na prevenção à lavagem de capitais e o acesso a informações bancárias*. São Paulo: FAPESP, 2017. CHRISTIAN, Philip. *Sales tax enforcement: an empirical analysis of compliance enforcement methodologies and practices*. Ann Arbor: UMI, 2011.

60. Especificamente sobre a competição internacional pela arrecadação, pode-se afirmar que é o impacto do descontrole da tributação na liberalização dos mercados e no fluxo de capital agressivo que compromete a estabilidade institucional e a capacidade doméstica de regulação do mercado. A compreensão desse comportamento fiscal depende não só da sociologia econômica, mas também da construção do próprio sentido de tributação, desde os mecanismos de gerenciamento de riscos e governança até a utilização da política sancionatória. (SILVEIRA, Renato de Mello Jorge; SAAD-DINIZ, Eduardo, cit., p. 284.)

61. AVI-YONAH, Reuven. Globalization, tax competition and the fiscal crisis of the Welfare State. *Harvard Law Review*, p. 1.575 e ss., 1999/2000.

dessas novas tecnologias, como é de se esperar, traz novas preocupações, como a preservação da privacidade, interesses de terceiros e segurança das informações prestadas a título de cooperação, mas também parece engrandecer antigos desafios, como é o caso do delicado tema do sigilo⁶². É o que se pode observar, por exemplo, com a publicação do *U.S. Foreign Account Tax Compliance (FATCA)* em 2010, em que o tema da cooperação internacional em matéria fiscal e produção e troca de informações dessa natureza verdadeiramente obteve dimensões globais. Em contexto de turbulência política e escassez de recursos necessários para alavancar diversos setores da economia pós-crise de 2008, o FATCA representou um incremento nos mecanismos disponíveis à autoridade fiscal americana (*Internal Revenue Service – IRS*) para o cumprimento das obrigações fiscais relacionadas aos ativos financeiros depositados em contas *offshore*. Seu objetivo inicial era criar um poderoso instrumento de fiscalização por meio de normas que obrigassem as instituições financeiras estrangeiras a reportarem ao IRS informações sobre contribuintes americanos. Munida de tais informações, a autoridade americana passaria a configurar mais facilmente práticas de evasão fiscal, elevando, consequentemente, a arrecadação. Sob a justificativa de que os Estados devem se ajustar aos níveis de liberdade, controle, flexibilidade e planejamento para tentar suprimir as perdas de gestão, os governos dos Estados Unidos da América, Alemanha, Itália, Espanha e Reino Unido publicaram uma declaração conjunta, estabelecendo uma abordagem comum para a aplicação do FATCA, consistente em sistemas automáticos de troca de informações. Em que pesem as normas do FATCA serem específicas para intercâmbio na via instituição financeira estrangeira – autoridade fiscal americana, este novo documento trouxe a intenção de reciprocidade, segundo a qual as instituições financeiras dos Estados Unidos colaborariam com a coleta e troca de informações sobre contas nelas mantidas por residentes de cada um dos países signatários, fortalecendo a ideia de um regime internacional. Posteriormente à adesão de alguns países ao FATCA, com desconsideração, pelo menos do ponto de vista penal, de fatos anteriores, vários acordos de cooperação internacional para intercâmbio de informações de natureza fiscal entre as autoridades administrativas foram firmados. Basicamente, os programas previam o perdão, mediante pagamento de impostos e multas, de determinados crimes decorrentes da não declaração de valores existentes no exterior, evidenciando uma nova leitura que passaria a incidir sobre o direito penal econômico e “certa perversão da ciência penal em função de primados econômicos”⁶³.

De qualquer maneira, o padrão internacional de acesso a informações apresentado em nível mundial pelo FATCA foi condensado no âmbito do Fórum Global

62. ZUCMAN, Gabriel. *La riqueza escondida...*, cit.

63. SILVEIRA, Renato de Mello Jorge; SAAD-DINIZ, Eduardo. *Repatriação...*, cit., p. 72.

de Transparência e Troca de Informações para Fins Tributários, criado pela OCDE. Em suas diretrizes, é possível observar o posicionamento rígido da comunidade internacional em relação a jurisdições que não adotem a transparência fiscal⁶⁴. O parâmetro é a existência de 12 tratados que contenham as cláusulas-padrão do art. 26 do Modelo da OCDE ou TIEA – *Tax Information Exchange Agreement*, que preconizam a não oposição do sigilo ao Fisco, entre outras medidas de transparência como a proibição de títulos e ações ao portador. Ao menos em tese, a tendência é a de que esse padrão seja cada vez mais refinado no sentido de se verificar a efetividade da troca de informações, considerando também a legislação interna de cada país⁶⁵. Todavia, aqui se encontra outro obstáculo. Mesmo diante de certo avanço na área da governança tributária, em termos domésticos, há ainda considerável carência no tocante a indicadores de boa gestão do risco fiscal, efetividade e rendimento, evidenciando que o mercado brasileiro parece resistente e, em certa medida, desorientado a respeito da cultura de *compliance*. No campo de iniciativas de *enforcement*, por exemplo, o aumento de grandes operações voltadas à detecção de escândalos corporativos e esquemas fraudulentos não se viu acompanhado de modificações sensíveis em termos de comportamentos éticos⁶⁶. A falta de inteligência do ambiente regulatório brasileiro e a proliferação de megaoperações têm apenas distanciado as empresas de atitudes genuinamente colaborativas⁶⁷. Quanto mais distantes empresas, regulação e *enforcement*, maior a possibilidade de a ação estatal vulnerar direitos fundamentais, provocando falhas na diferenciação funcional do direito e divergência entre as estratégias de controle social e regulação. Falta, portanto, disposição tanto da parte dos empresários quanto dos reguladores e fiscalizadores em aprender com as experiências históricas.

Na prática, os vínculos entre tributação e governança regulatória permitem observar a resistência, tanto entre os tributaristas quanto entre os penalistas, ante

64. Não por outro motivo o Brasil retirou em 2009 a reserva que havia feito ao art. 26, § 5º da Convenção Modelo da OCDE, que dispõe sobre o fato do sigilo não poder ser oponível à troca de informações com fins tributários entre os países signatários. Ver OECD. *Model Convention on Income and on Capital*. Condensed version. Paris: OECD, 2008. p. 409, e OECD. *Model Convention on Income and on Capital*. Condensed version. Paris: OECD, 2010. p. 462.

65. RAMOS, Giulia. *A cooperação jurídica internacional na prevenção à lavagem de capitais e o acesso a informações bancárias*, cit., p. 186.

66. “Os órgãos fiscalizadores e reguladores passaram a autoproclamar a função de promoção de estruturas de governança na empresa como consequência de sua atuação funcional. Em tese, porque há *law enforcement*, haverá também relação de causa e efeito com melhoria dos padrões de governança e gestão. Porém, o que se evidencia é que as funções de *compliance*, desprovidas de preferência efetiva pela integridade dos negócios, podem ser muito facilmente manipuladas em favor de interesses antiéticos.” (SAAD-DINIZ, Eduardo. *Brasil vs. Golias...*, cit., p. 36-37.)

67. SAAD-DINIZ, Eduardo. *Brasil vs. Golias...*, cit., p. 28.

declarações exigíveis. E isso é reforçado, provocando ainda mais distanciamento, por decisões fiscais nem sempre justificáveis por parte do Fisco. Em função disso, os programas de *tax compliance* deveriam se concentrar na "construção da declaração suficiente" e na organização da documentação fiscal que não esteja apenas formalmente alinhada à normativa contábil internacional ou articulada para evitar o Fisco. À diferença disso, espera-se que os programas de *tax compliance* sejam capazes de demonstrar a idoneidade da informação declarada e de expressar o comportamento ético do contribuinte⁶⁸.

Em outra oportunidade, elaboramos esta interpretação com base nas noções de "verdade construída", de Stephan Stübinger, e "comportamento autêntico", de William Laufer⁶⁹. O que realmente se espera das regras de governança e *compliance* tributária é o alinhamento a um programa de *compliance* razoável, de modo a reduzir os custos transacionais na medida em que demonstram as iniciativas de *law enforcement* a honestidade de seu comportamento. A demonstração do planejamento fiscal autêntico, portanto, deve ser compreendida como a principal estratégia para controlar o emprego excessivo de medidas coercitivas de persecução penal. Talvez assim os programas de *tax compliance* possam impactar de forma mais convincente na representação fiscal para fins penais.

68. "A demonstração da idoneidade da declaração permite evidenciar pela articulação em um programa de *compliance*, cuja integração presente, de forma acessível, como se deram de fato, as operações de planejamento tributário e sua pertinência ao sistema de inteligência de informação do Fisco. No entanto, ainda se desconhece o impacto dos mecanismos de prevenção nas instituições de mercado e na liberdade de ação empresarial. Tampouco se conhece, com clareza, sua utilidade para o sistema de sanções. Talvez não seja por outra razão que ainda não se tenha desenhado, de forma precisa, o nível de suficiência de informação. Tudo, enfim, ainda se mostra em campo de formação, mas nem por isso deve ser desprezado." (SILVEIRA, Renato de Mello Jorge; SAAD-DINIZ, Eduardo. *Repatriação...*, cit., p. 287.)

69. STÜBINGER, Stephan. *Das 'idealisierte' Strafrecht*. Frankfurt: Vittorio Kloster, 2008. p. 504 e ss.; LAUFER, William. "Inautenticità del Sistema della responsabilità degli enti e giudizio di colpevolezza". In: CENTONZE, Francesco (Org.). *La responsabilità 'penale' degli enti: dieci proposte di riforma*. Bologna: Il Mulino, 2016. p. 23 e ss.; em detalhes, SILVEIRA, Renato de Mello Jorge; SAAD-DINIZ, Eduardo. *Repatriação...*, cit., p. 287.