

**O crime de descaminho no contexto
dos delitos tributários e da
Lei de “lavagem” de dinheiro**

Menção Honrosa
RODRIGO TORRES TEIXEIRA LEITE



O CRIME DE DESCAMINHO NO CONTEXTO DOS DELITOS TRIBUTÁRIOS E DA LEI DE “LAVAGEM” DE DINHEIRO

RESUMO

1 OBJETIVOS BÁSICOS

Demonstrar as peculiaridades que distinguem o descaminho dos demais delitos de natureza tributária, a partir de uma análise comparada com os “Crimes Contra a Ordem Tributária”, previstos na Lei nº 8.137/90. Evidenciar aspectos da legislação tributária em desacordo com a Constituição Federal e com o sistema jurídico penal, que concorrem para o aumento da impunidade dos crimes tributários. Propor modificações na legislação tributária e nos manuais de trabalho. Contextualizar o descaminho no âmbito da Lei nº 9.613/98, que trata dos Crimes de “lavagem” ou Ocultação de Bens, Direitos e Valores. Comprovar o percentual insignificante de crimes de “lavagem”, associados ao descaminho, levados ao Poder Judiciário.

2 METODOLOGIA UTILIZADA

Pesquisas bibliográficas; consultas jurisprudenciais e doutrinárias junto aos endereços eletrônicos do Supremo Tribunal Federal, Superior Tribunal de Justiça, Associação Nacional dos Procuradores da República e Conselho de Justiça Federal; e, verificação de situações práticas.

3 ADEQUAÇÃO DO TRABALHO AOS CRITÉRIOS DE JULGAMENTO

3.1 *Relação custo versus benefícios*

As principais medidas propostas baseiam-se na reformulação da legislação tributária e dos manuais de trabalho, associadas ao desenvolvimento de ações voltadas à capacitação do servidor, que demandam custos irrisórios se comparados aos efeitos positivos que a adoção das medidas sugeridas trarão à imagem da Instituição; à intensificação da atuação da SRF no combate ao crime organizado; ao aprimoramento da qualidade e produtividade do trabalho fiscal; ao aperfeiçoamento, simplificação e consolidação da legislação tributária e à uniformização de sua interpretação; à promoção da integração da SRF com outros órgãos de Estado; e, à otimização da cobrança do crédito tributário.

3.2 *Aumento de produtividade*

Os entraves causados em razão da aplicação de normas tributárias contrárias ao ordenamento jurídico e suas consequências não são mensuráveis. De igual modo, a reduzida visibilidade e compreensão do conteúdo da Lei nº 9.613/98 e de seus reflexos sobre o crime de descaminho são incalculáveis. Todavia, o diagnóstico levantado, que comprovou o percentual insignificante de ações levadas ao Poder Judiciário onde se verificou o concurso material do crime de “lavagem” com o descaminho, em torno de 2% dos casos, nos permite inferir que a exata compreensão dessa matéria será decisiva para reversão da situação ora descrita.

3.3 *Viabilidade de implementação*

Não existem empecilhos de ordem técnica à implementação das medidas ora sugeridas, bastando, tão-somente, vontade política para implementá-las, mediante a propositura de sugestões para alteração da legislação tributária federal, que deverão vir acompanhadas de ações internas voltadas para a modificação de normas infralegais e a capacitação de servidores, em especial, daqueles a quem compete formular

“Representações” Fiscais para Fins Penais, no caso, os Auditores-Fiscais da Receita Federal, por determinação da Portaria SRF nº 2.752/01.

3.4 Valorização do servidor

Eugen Ehrlich pensador austríaco, em 1913 criou o termo “Direito Vivo”, para representar a natureza dinâmica dessa ciência social. Nesse sentido, o processo de capacitação do servidor público requer um acompanhamento sistemático da evolução jurisprudencial dos temas afetos à sua área de atuação, garantindo-lhe o pleno exercício de suas funções, em consonância com a lei. O Auditor-Fiscal exerce um papel de relevo dentro da estrutura do Estado, pois é através de seu trabalho, materializado na “Representação” Fiscal para Fins Penais, que o Ministério Público poderá propor a competente ação penal, instrumento indispensável à promoção da Justiça, que engrandece e valoriza o trabalho fiscal.

3.5 Melhoria da qualidade do serviço prestado

Os efeitos que advirão da adequação da legislação tributária e da implementação de ações de capacitação voltadas para o esclarecimento da matéria ora tratada repercutirão, positiva e diretamente, sobre os Objetivos Gerais do Programa de Trabalho da SRF, dentre os quais destacamos:

- subsidiar a formulação da política tributária e de comércio exterior;
- promover a integração da SRF com órgãos de Estado e organismos, nacionais e internacionais;
- intensificar a atuação da SRF no combate ao crime organizado;
- fortalecer a imagem institucional da SRF e promover a conscientização tributária do cidadão;
- otimizar o controle e a cobrança do crédito tributário;
- aprimorar a qualidade e a produtividade do trabalho fiscal;
- aumentar a eficiência e a eficácia no preparo, análise e julgamento dos processos administrativo-fiscais; e

- promover o aperfeiçoamento, a simplificação e a consolidação da legislação tributária federal e uniformizar a interpretação.

3.6 Promoção da justiça fiscal e social dos tributos

A “Representação” Fiscal para Fins Penais constitui-se em valioso instrumento de combate à sonegação e promoção da justiça social e fiscal dos tributos. Todavia, sofre entraves de ordem legal e prática que dificultam o pleno cumprimento de seus objetivos. As modificações legislativas sugeridas visam, sobretudo, criar mecanismos que garantam a eficácia desse dispositivo, reduzindo os altos níveis de impunidade atualmente existentes, que, certamente, servirão de estímulo para o cumprimento voluntário das obrigações tributárias, na medida em que o infrator passa a perceber que o Estado busca, efetivamente, punir aqueles que insistem em violar as leis. Paralelamente, uma melhor compreensão da Lei n.º 9.613/98 trará idênticos resultados, em razão da correta aplicação deste importante instrumento de combate aos crimes de “lavagem” ou ocultação de bens, direitos e valores, que tantos malefícios trazem ao País.

4 PRINCIPAIS CONCLUSÕES

- Inadequação do termo “Representação” Fiscal para Fins Penais, à vista da acepção utilizada pelo Código Penal e Código de Processo Penal;
- inconstitucionalidade do art. 83 da Lei n.º 9.430/96, no que tange aos “Crimes Contra a Ordem Tributária”, previstos no art. 2º da Lei n.º 8.137/90;
- inconstitucionalidade do Decreto nº 2.730/98 no tocante ao crime de descaminho;
- inconstitucionalidade das Portarias SRF nºs 2.752/01 e n.º 1.279/02 que regulamentaram a matéria acima tratada;
- necessidade de edição de norma legal que preveja a suspensão da prescrição da pretensão punitiva do Estado, enquanto perdurar

a discussão, na esfera administrativa, sobre a exigência do crédito tributário;

- necessidade de modificação na legislação penal de modo a elevar a pena cominada ao descaminho ao mesmo patamar da aplicada ao crime de receptação, previsto no art. 180 do Código Penal;
- constitucionalidade e pertinência de se remeter, ao Ministério Público Federal, todas as “Representações” Fiscais para Fins Penais, independentemente do tipo penal a elas associado.



O CRIME DE DESCAMINHO NO CONTEXTO DOS DELITOS TRIBUTÁRIOS E DA LEI DE “LAVAGEM” DE DINHEIRO

1 INTRODUÇÃO

A Lei nº 8.137/90, que definiu, em seu Capítulo I, os chamados “Crimes contra a Ordem Tributária”, repercutiu sobremaneira entre os operadores do direito, na medida em que suscitou uma série de discussões sobre a extensão e conteúdo dos dispositivos nela contidos, que conferiram grande visibilidade aos delitos de natureza tributária.

Todavia, esse processo, digamos, de sobrevalorização da Lei nº 8.137/90 despertou no senso comum a errônea concepção de que todos os crimes tributários, no que tange aos tributos e contribuições administrados pela SRF, estariam compreendidos no âmbito de incidência dessa Lei.

Essa interpretação equivocada da Lei nº 8.137/90, bem como das normas que lhe são afetas, tem levado autoridades políticas, administrativas e judiciais a utilizar e interpretar o termo delito (ou crime) tributário como sinônimo de “Crime contra a Ordem Tributária” ou, ainda, a supor que toda “Representação” Fiscal para Fins Penais, em havendo a lavratura de auto de infração para exigência de crédito tributário, estaria vinculada, obrigatoriamente, à prática de um “Crime contra a Ordem Tributária”.

Essa visão distorcida da norma tem efeito direto sobre as questões processuais e prejudiciais que norteiam a remessa da “Representação”

ao Ministério Público, bem como sobre as causas de extinção da punibilidade penal que, no caso em estudo, se opera através da prescrição ou do pagamento integral da exigência.

Cabe aqui destacar que a imprecisão legal das normas que cuidam da “Representação” Penal (art. 83 da Lei nº 9.430/96, Decreto nº 2.739/98 e Portarias SRF nºs 2.752/01 e 1.279/02) e da extinção da punibilidade (art. 34 da Lei nº 9.249/95, art. 15, § 3º, da Lei nº 9.964/00, e art. 9º, § 2º, da Lei nº 10.684/03), em desarmonia com o restante do sistema jurídico penal, em muito tem contribuído para agravar o problema.

Demonstraremos, à luz dos preceitos constitucionais, doutrinários e jurisprudenciais dominantes, que as questões ora tratadas têm con corrido para o aumento da impunidade de uma série de delitos tributários autônomos, em especial do descaminho e dos crimes que lhe são conexos, fazendo-se necessário adotar medidas tendentes a promover alterações na legislação tributária e a instituir programas de capacitação voltados para o esclarecimento dessa matéria.

O tema ganha relevo se observarmos que, por força das disposições da Lei nº 9.613/98, o descaminho foi galgado à condição de crime antecedente ao de “Lavagem” ou Ocultação de Bens, Direitos e Valores, diversamente dos “Crimes contra a Ordem Tributária”, que foram excluídos, determinações legais essas que, em nosso entender, ainda não foram satisfatoriamente esclarecidas e difundidas no seio da SRF.

2 A “REPRESENTAÇÃO” FISCAL PARA FINS PENAIS

O ponto de partida para a análise dos delitos de natureza tributária não poderia ser outro senão a “Representação” Fiscal para Fins Penais, instrumento de grande valia no trabalho fiscal, que está diretamente vinculado aos objetivos da SRF, dentre os quais destacamos o “combate ao crime organizado”, “a otimização da cobrança do crédito tributário”, “a integração com outros órgãos de Estado”, “o fortalecimento da imagem da Instituição”, “o aumento da eficiência e da eficácia no preparo dos processos administrativos” e o “aprimoramento da qualidade e produtividade do trabalho fiscal”.

2.1 Conceito

A “Representação” Fiscal para Fins Penais é a “comunicação, à autoridade competente, da existência de crime (*notícia do crime*) de que o servidor fiscal tenha conhecimento em razão de sua função”.¹

*Notitia criminis (notícia do crime) é o conhecimento, espontâneo ou provocado, pela autoridade policial de um fato aparentemente criminoso [...] Na primeira hipótese, pode ocorrer por conhecimento direto ou comunicação não formal (cognição imediata), como nos casos de encontro de corpo de delito, comunicação de um funcionário subalterno, informação pelos meios de comunicação, etc. Na segunda, por comunicação formal da vítima ou de qualquer do povo, por representação, por requisição judicial ou do Ministério Público (cognição mediata).*²

Verifica-se, portanto, que a “Representação” Penal enquadra-se na modalidade de notitia criminis provocada, constituindo-se em um ato jurídico de comunicação formal do delito (*delatio criminis* – delação),³ previsto no art. 5º, § 3º, do Código de Processo Penal CPP, que assim dispõe:

§ 3º Qualquer pessoa do povo que tiver conhecimento da existência de infração penal em que caiba ação pública poderá, verbalmente ou por escrito, comunicá-la à autoridade policial, e esta, verificada a procedência das informações, mandará instaurar inquérito (grifo nosso).

Há que observar que, a despeito de o CPP estabelecer a comunicação como uma faculdade (poderá), em se tratando de servidores públicos no exercício da função, ela se torna obrigatória por força do art. 66 do Decreto-Lei nº 3.688/41 (Lei de Contravenções Penais) e do contido no art. 116, VI e XII, da Lei nº 8.112/90 (Regime Jurídico Único).

1 FERNANDES, Ana de Barros et al. *Manual de representação fiscal*. Brasília: 2003, Secretaria da Receita Federal, Coordenação-Geral de Fiscalização, Divisão de Normas e Sistemas de Lançamento. p. 6.

2 MIRABETE, Júlio Fabbrini. *Processo penal*. 13. ed. São Paulo: Atlas, 2002, p. 81. (grifos não presentes no original).

3 CAPEZ, Fernando. *Curso de processo penal*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 75.

2.2 Da impropriedade do termo “representação”

As *ações penais* no direito brasileiro se classificam em *públicas* ou *privadas*. Diferem em razão da legitimidade para agir: se for promovida pelo Estado, por intermédio do Ministério Público, estaremos diante de uma ação penal pública; se a lei defere o direito de agir à vítima, teremos uma ação penal privada. Como regra a ação penal será pública, salvo quando a lei expressamente a declara privativa do ofendido (art. 100 do CP).

As *ações públicas* se subdividem em *incondicionadas* ou *condicionadas*. Nas incondicionadas a atuação do Ministério Público independe da manifestação de vontade da vítima ou de qualquer pessoa. Nas ações públicas condicionadas, por sua vez, a propositura da ação pelo órgão oficial dependerá da *representação* da vítima (tal como ocorre com o crime de ameaça e com os crimes contra os costumes) ou de requisição do Ministro da Justiça (art. 24 do CPP).

A imposição legal de representação para a propositura da ação penal pública deriva do fato de que, por vezes, o interesse do ofendido se sobrepõe ao público na repressão do ato criminoso, quando o processo, a critério do interessado, pode acarretar-lhe males maiores do que aqueles resultantes do crime.⁴

Verifica-se, portanto, que o sentido do termo *representação* no Código Penal e no Código de Processo Penal em nada se equivale ao utilizado administrativamente. A Lei de Contravenções Penais, sob a qual repousa a obrigação de o servidor comunicar à autoridade competente a prática de crime, reforça esse entendimento. Vejamos:

Omissão de Comunicação de Crime

Art. 66. Deixar de comunicar à autoridade competente:

I – crime de ação pública, de que teve conhecimento no exercício de função pública, desde que a ação penal não dependa de representação (grifo nosso);

4 MIRABETE, p. 113.

Depreende-se do acima exposto que o *dever* de comunicar se limita aos *crimes de ação penal pública incondicionada*, ou seja, àqueles que independem de *representação da vítima* (situação jurídica inaplicável ao servidor público, que não se enquadra como vítima ou como representante legal do ofendido nos crimes tributários).

Essa inadequação de linguagem e confusão semântica, aparentemente sem relevância, motivou inúmeras demandas na esfera judicial, que se pautaram no seguinte questionamento: se é dever do servidor formular uma “Representação” Fiscal para Fins Penais, não seriam os crimes tributários de ação penal pública condicionada à *representação*?

A resposta a essa indagação, formulada sob a égide da Lei nº 4.729/65, se deu através do *Supremo Tribunal Federal*, que editou a *Súmula nº 609*, na qual informa: “é pública *incondicionada* a ação penal por crime de sonegação fiscal”.

No mesmo sentido, o voto proferido pelo Ministro Sepúlveda Pertence nos autos da Ação Direta de Inconstitucionalidade ADIn 1.571,⁵ transcrito em parte:

02. No voto que proferi no HC 81.611, reafirmei minha adesão, no julgamento cautelar desta ADIn, também no sentido de que a “representação fiscal para fins penais” ordenada à administração fiscal pelo dispositivo atacada, é mera notitia criminis, posto que obrigatória, e não, condição necessária da propositura da ação penal.

Demonstrada a impropriedade do termo “Representação” Penal, sugerimos a sua substituição por outro tecnicamente mais apropriado, como *Comunicação* ou *Notificação* Fiscal para Fins Penais ou, simplesmente, *notitia criminis*.

5 ADIn 1.571 MC, Relator: Min. Néri da Silveira, Julgamento: 20.3.1997, Publicação: DJ 25.9.98. Disponível em: <http://www.stf.gov.br/jurisprudencia/jurisp.asp>. Acesso em: 21/9/04.

2.3 Da titularidade da ação penal

A competência para propositura da ação penal pública se encontra expressamente prevista na Constituição Federal, que determina:

Art. 129. São funções institucionais do Ministério Público:

I – promover, privativamente, a ação penal pública, na forma da lei;

[...] Estabelece esta norma constitucional que é função institucional do Ministério Público “promover, privativamente, a ação penal pública”. Foi, portanto, confiado somente ao Ministério Público a função constitucional de realizar o juízo sobre a existência, ou não, de crime em tese a ensejar o oferecimento de denúncia, ou seja, de decidir se há indício de conduta delituosa capaz de fundamentar acusação criminal em juízo. (...)”⁶

Assim, “nada impede o Ministério Público de arquivar uma Representação Fiscal que julgue sem indícios suficientes para levar o representado aos tribunais. Ao contrário, é seu dever fazer esta valoração sobre cada Representação antes de submeter alguém a uma acusação”.⁷

Em sendo o Ministério Público o titular, com exclusividade, da ação penal pública, a este deverão ser encaminhadas as comunicações de crime quando o servidor público, no exercício de suas funções, tiver conhecimento da prática, em tese, de *quaisquer crimes de ação penal pública incondicionada*.

Nesse sentido, salienta-se a desnecessidade (e o risco) de se enumerar, salvo em manuais de trabalho, os tipos penais passíveis de comunicação ou, ainda, cargos ou lotação de responsáveis pela sua formulação, bem como o fato de haver, ou não, multa agravada ou lançamento a constituir (assunto que será oportunamente esclarecido), evitando-se, assim, que a amplitude de comando do tipo penal, no caso

6 ADIn 1.571 MC, Relator: Min. Néri da Silveira, Julgamento: 20.3.1997, Publicação: DJ 25.9.98. Disponível em: <http://www.stf.gov.br/jurisprudencia/jurisp.asp>. Acesso em: 21/9/04.

7 FERNANDES, 2003, p. 9.

o art. 66 da Lei de Contravenções Penais, seja limitada, de forma ilegal, por norma regulamentar ou infralegal.

Recomenda-se, tão-somente, uma vez configurada uma situação que se constitua, em tese, em crime (pautada, inclusive, em prova indiciária), que o servidor comunicante consulte diretamente o texto da lei de que trata o delito em questão, para verificar a natureza da ação penal correspondente, que lhe indicarão o procedimento a ser observado.

3 O RITO INSTITUÍDO PELO ART. 83 DA LEI Nº 9.430/96

O diploma em referência definiu o momento em que a “Representação” deverá ser encaminhada ao Ministério Público, quando formulada com base na Lei nº 8.137/90. Vejamos:

Art. 83. A representação fiscal para fins penais relativa aos crimes contra a ordem tributária definidos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, será encaminhada ao Ministério Público após proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente (grifo nosso).

Essas modificações suscitaram uma série de discussões na esfera judicial *acerca da necessidade, ou não, do prévio esgotamento da esfera administrativa para a propositura da ação penal*. A principal crítica partiu do Ministério Público Federal, que interpôs a mencionada ADIn, em que alega, em síntese, o que se segue:⁸

[...] é função institucional do Ministério Público “promover, privativamente, a ação penal pública”. [...] E tal missão, por ser exclusiva do Ministério Público por força da mencionada norma constitucional, não pode ficar dependente da iniciativa de outros órgãos ou pessoas, salvo em casos nos quais o interesse pessoal do sujeito é considerado mais relevante pelo Estado do que a exigência de repressão da conduta ilícita.

8 ADIn 1.571 MC.

[...] Não cabe ao cidadão ou ao órgão público realizar a opinio delicti, isto é, o juízo sobre a existência, ou não, de ilícito penal, porquanto – frise-se – tal função é privativa do Parquet.

No caso da norma ora impugnada, quando o legislador ordinário condicionou a notitia criminis contra a ordem tributária à “decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário”, afrontou o art. 129, inciso I, da Constituição Federal, pois, em última análise, condicionou o exercício da função institucional do Ministério Público de promover a ação penal pública pela prática de crimes contra a ordem tributária (grifos nossos).

Transcrevemos, para análise, parte dos argumentos constantes do Relatório elaborado pelo Ministro Néri da Silveira, que concluiu pela improcedência do pedido Cautelar proposto nos autos da referida ADIn, posicionando-se, portanto, pela constitucionalidade do art. 83 da Lei nº 9.430/96, voto que foi acompanhado pelos demais Ministros.

Bem de entender, assim, é que a norma não coarcta a ação do Ministério Público Federal [...] tomando o MPF, pelos mais diversificados meios de sua ação, conhecimento de atos criminosos na ordem tributária, não fica impedido de agir, desde logo, utilizando-se, para isso, dos meios de prova a que tiver acesso. [...] Decerto, o art. 83 em foco quer não aja a Administração, desde logo, sem antes concluir o processo administrativo fiscal, mas essa conduta imposta às autoridades fiscais não impede a ação do MPF [...] Não define o art. 83, da Lei nº 9430/1996, desse modo, condição de procedibilidade para a instauração da ação penal pública pelo MPF, que poderá, na forma de direito, mesmo antes de encerrada a instância administrativa, que é autônoma, iniciar a instância penal, com a propositura da ação correspondente (grifos nossos).⁹

9 ADIn 1.571 MC.

A decisão, pautada na clássica autonomia entre as instâncias administrativa e judicial,¹⁰ conforme demonstraremos, não atacou o problema, limitando-se a informar que o comando do art. 83 da Lei nº 9.430/96 tem como destinatário a SRF e não o Ministério Público, que permaneceria, em tese, com suas atribuições constitucionais preservadas, na medida em que poderia intentar a ação penal a qualquer tempo, quando tivesse “conhecimento de atos criminosos na ordem tributária”, não se caracterizando, portanto, o comando do art. 83 em tela uma “condição de procedibilidade”.

A comprovação do valor de verdade das críticas ora formuladas, de maneira superficial, requer uma prévia análise da estrutura dos tipos penais tributários e das questões prejudiciais que envolvem essa matéria.

3.1 Dos elementos do tipo penal

A Lei nº 8.137/90, por força do que dispõe o art. 2º, § 1º, da Lei de Introdução ao Código Civil, revogou, tacitamente, a Lei nº 4.729/65, que dispunha sobre o crime de “sonegação fiscal”, promovendo relevantes alterações *na descrição dos tipos penais* em relação à lei revogada.

O art. 1º da Lei nº 8.137/90 estabelece que constitui “Crime contra a Ordem Tributária” *“suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório”*, mediante as condutas que indica em seus cinco incisos, vinculadas ao descumprimento de uma obrigação tributária principal (art. 113, § 1º, do CTN). O art. 2º, *contrariamente*, descreve comportamentos delitivos associados a obrigações acessórias (art. 113, § 2º, do CTN).

Verifica-se que no art. 1º da Lei nº 8.137/90 o resultado exigido para a caracterização do crime é a supressão ou redução de tributo ou contribuição, diversamente do que ocorre no art. 2º, em que a supressão ou redução (resultado) *não* é elementar do tipo.

No crime de “sonegação fiscal”, a exemplo do que se deu no art. 2º da Lei nº 8.137/90, o resultado não foi incluído na descrição do tipo

10 Nesse sentido: HC 13.159/SP, HC 7.388/RJ, RHC 7.862/SC, RHC 7.728/SC e RHC 7.254/SP.

penal, técnica legislativa que caracteriza, segundo a doutrina majoritária, os chamados *crimes de mera conduta ou formais, nos quais*:

[...] o resultado não precisa verificar-se para ocorrer a consumação. Basta a ação do agente e a vontade de concretizá-lo, configuradoras do dano potencial, isto é, do eventus preciculi. Afirma-se que no crime formal o legislador antecipa a consumação, satisfazendo-se com a simples ação do agente, ou, como dizia Hungria, 'a consumação antecede ou alheia-se ao eventus damni'.¹¹

Os crimes do *art. 1º da Lei nº 8.137/90*, por sua vez, denominados *materiais*, “são aqueles em que a lei descreve a conduta do agente e o seu resultado (efeito natural) que consuma o crime. Ex.: no homicídio, a ação é matar e o resultado, a morte, não se consumando o crime sem que esse efeito ocorra”.¹²

O crime de supressão ou redução de tributo distingue-se do antigo crime de sonegação fiscal essencialmente por ser um crime material, ou de resultado, só estará consumado se houver a supressão ou a redução do tributo. Por seu turno, os crimes definidos no artigo 2º da Lei nº 8.137/90 são formais, ou de mera conduta, vale dizer; restam consumados independentemente do resultado.¹³

Pode-se afirmar, portanto, que, para a configuração dos crimes do *art. 1º da Lei nº 8.137/90*, exige-se que se apure a existência de um tributo devido, para que se possa, então, afirmar sua supressão ou redução, mediante uma ou mais das condutas descritas na lei, procedimento que se atribui, *com exclusividade*, à autoridade administrativa, nos termos do *art. 142 do CTN*.

11 BITENCOURT, Cezar Roberto. *Manual de Direito Penal*. Parte Geral. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 146.

12 DELMANTO, Celso et al. *Código Penal Comentado*. 6. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2002, p. 19.

13 MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 1996, p. 336.

Art. 142 – *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 (grifo nosso).*

Nesse ponto repousa a inteligência do art. 83 da Lei nº 9.430/96, ao condicionar a remessa da “Representação” ao Ministério Público à decisão final na esfera administrativa sobre a exigência do crédito tributário correspondente, pois:

O lançamento tributário é que caracteriza o resultado nos crimes contra a ordem tributária, porquanto a exigência da exação pode sofrer diversas vicissitudes até que venha a ser declarada dívida líquida e certa. Por tais razões, é livre de dúvidas que a consumação dos crimes contra a ordem tributária só pode ser afirmada depois de esgotadas todas as instâncias administrativas de que dispõe o sujeito passivo, para discutir a exação. Isto porque o lançamento tributário, como vimos, pode perfeitamente ser desconstituído, hipótese em que desapareceria o núcleo do tipo penal; a supressão ou redução ilegal do tributo ou contribuição.¹⁴

Há que se ressaltar, contudo, a *ilegalidade* do art. 83 da Lei nº 9.430/96 no que tange aos delitos definidos no art. 2º da Lei nº 8.137/90, por se tratar de crimes formais, que se consumam independentemente do resultado, não se justificando, nesses casos, aguardar-se o deslinde do processo administrativo para remessa da “Representação” ao Ministério Público.

Essa afirmação se comprova, por exemplo, se analisarmos o teor do inciso V do artigo 2º, que descreve a seguinte conduta criminosa: “utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil

14 ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Direito Penal Tributário*. São Paulo: Atlas, 1995, p. 96.

diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública”, em que se verifica que a consumação do delito se dá com a mera utilização ou divulgação do citado programa, não se exigindo, para caracterização do crime, a comprovação de lesão ou o dano ao erário, bastando, tão-somente, o dolo específico do agente.

3.2 Das questões prejudiciais

Feitos esses esclarecimentos, poderemos agora analisar a procedência das críticas que havíamos feito ao Relatório que apreciou a medida cautelar na ADIn nº 1.571, que, em síntese, informou que o comando do art. 83 da Lei nº 9.430/96 destina-se à SRF, não ensejando uma “condição de procedibilidade” para o MPF, que poderá propor a ação penal, mesmo antes de se esgotar a esfera administrativa, quando tomar “conhecimento de atos criminosos na ordem tributária”.

Preliminarmente, quer nos parecer pouco provável que o Ministério Público tenha conhecimento de atos criminosos na ordem tributária que não seja através de “Representação” Fiscal, dada a natureza sigilosa dos dados fiscais. Destarte, ciente dos fatos delitivos e proposta a ação penal correspondente pelo *Parquet*, emerge para o Poder Judiciário, em razão das disposições do art. 83 em estudo, não uma condição de procedibilidade, mas sim uma *questão prejudicial*.

[...] formou-se uma jurisprudência, inteiramente equivocada, no sentido da desnecessidade de prévia decisão administrativa, confundindo condição de procedibilidade com questão prejudicial. A condição de procedibilidade concerne exclusivamente ao processo, enquanto a questão prejudicial diz respeito ao direito material (...).¹⁵

O comando instituído pelo art. 83 em comento se constitui no que a doutrina denomina questão prejudicial, que pode ser definida como sendo a questão jurídica que se apresenta no curso da ação penal, versando elemento integrante

15 MACHADO, Hugo de Brito. *Ação Penal nos Crimes contra a Ordem Tributária* – Prévio Esgotamento da Via Administrativa. São Paulo: Revista Jurídica nº 234, abril 1997, p. 34-45.

*do crime e cuja solução, escapando à competência do juiz criminal, provoca a suspensão daquela ação”.*¹⁶

*Partindo do pressuposto de que a persecução penal instaurada pelo Ministério Público está dependente da certeza do débito tributário, configura-nos possível qualificar o tributo como um antecedente lógico-jurídico da questão penal, objeto do processo criminal-fiscal. Tal antecedência lógico-jurídica é definida entre os doutrinadores como questão prejudicial, assim entendida como uma questão jurídica cuja solução constitua um pressuposto para a decisão da controvérsia submetida a juízo.*¹⁷

Verifica-se, portanto, que não é o Juiz Criminal que vai afirmar a existência de tributos ou contribuições reduzidos ou suprimidos. Somente a autoridade administrativa, por força do art. 142 do CTN, poderá dizê-lo. E assim o fará após o término do procedimento administrativo. *Contudo, essa observação se faz pertinente, exclusivamente, em relação aos crimes tributários materiais ou de resultado*, em que este é elementar do tipo, no sentido de ser o resultado punível a própria tipicidade. Sem ação típica não há que se falar na existência de crime.

*Em casos nos quais se contesta na esfera administrativa a exigibilidade do tributo, tendo em vista uma situação fática determinada, poderá ser invocado o art. 93 do CPP. Embora este se refira à questão prejudicial que esteja sendo apreciada pelo Juízo Cível, nos parece de toda pertinência a aplicação analógica do dispositivo, tendo em vista o grau de prejudicialidade que vincula a questão penal à tributária, pois na esfera administrativa se estará discutindo a existência do tributo que constitui condição precípua para a existência do delito.*¹⁸

16 NORONHA, Magalhães. *Curso de Direito Processual Penal*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 57.

17 FERRARI, Eduardo Reale. Instituto Brasileiro de Ciências Criminais. Boletim. São Paulo: mar. 1997, n. 50, p. 6.

18 OLIVEIRA, Mariz apud FIGUEIREDO, Alex Nunes. *Os Crimes Materiais contra a Ordem Tributária: Tributação e Ação Penal Respectiva*. 1997. Disponível em: <<http://www.ujgoias.com.br/cgd/9a003.htm>>. Acesso em: 6 ago. 2004.

Há que se destacar, ainda, que a propositura da ação penal sem o prévio esgotamento da discussão tributária na esfera administrativa, em se tratando de crimes materiais, representa violação ao art. 5º, LV, da Constituição Federal, que assegura aos litigantes, em processo administrativo ou judicial, o contraditório e ampla defesa.

Admitir-se a propositura da ação penal por crime de supressão ou redução de tributo, sem que a autoridade administrativa competente tenha dito existente o próprio objeto do cometimento ilícito, é excluir o direito do contribuinte de ter apurada na via própria a existência da relação tributária, e feita a sua correspondente quantificação econômica. Sobretudo agora, quando o pagamento do tributo, antes da denúncia, extingue a punibilidade, é evidente que o contribuinte tem o direito de ter regularmente apurada a existência, e determinado o valor do tributo, antes da denúncia, para que possa, se quiser, exercitar o seu direito de extinguir a punibilidade, pelo pagamento.¹⁹

3.3 Da suspensão da prescrição da pretensão punitiva

Acolhida a questão prejudicial, o Juiz decretará a suspensão do curso da ação penal, conforme determina o art. 94 do Código de Processo Penal, operando-se, por força do art. 116, I, do Código Penal, abaixo transcrito, a suspensão da prescrição.

Causas impeditivas da prescrição

Art. 116 – Antes de passar em julgado a sentença final, a prescrição não corre:

I – enquanto não resolvida, em outro processo, questão de que dependa o reconhecimento da existência do crime;

Nesse ponto, seguramente, reside nossa maior crítica às disposições do art. 83 da Lei nº 9.430/96, que deveriam ter incluído, de forma

¹⁹ MACHADO, 1997, p. 34-45.

expressa, um comando que previsse a suspensão da prescrição da pretensão punitiva do Estado, enquanto não resolvida na esfera recursal administrativa a dúvida tributária concernente à existência e montante do crédito devido, proposta que ora se formula através do presente trabalho.

Mantendo idêntico entendimento, Ferrari aduz que:

[...] pragmaticamente, parece-nos que a solução a ser conferida para tormentosa discussão já presente na nossa atual legislação penal e processual penal, bastando reconhecer-se a dúvida tributária como verdadeira questão prejudicial heterogênea do procedimento criminal-fiscal [...] a controvérsia, portanto, quanto à existência ou não do tributo, conduz à instauração de uma prejudicial ao mérito da ação penal, cabendo ao julgador, suspender o processo criminal, enquanto não decidida a questão tributária, nos termos do art. 93 do Código de Processo Penal. Concomitante à suspensão do processo criminal, razoável será a suspensão da prescrição procedimental, nos termos do art. 116 do Código Penal, não fazendo sentido possibilitar-se o andamento da prescrição penal quando presente uma prejudicial. A suspensão da prescrição, nesse aspecto, configura-se como ponto de equilíbrio e justiça à instauração da prejudicial.²⁰

A ausência dessa previsão legal, conforme demonstraremos, concorre de maneira decisiva para o aumento da impunidade dos crimes tributários, o que demonstra a urgência de se propor a modificação legislativa sugerida, ressalte-se, que se harmoniza com o restante do sistema jurídico penal.

Cabe mencionar que em normas tributárias recentes (Leis n^{os} 9.964/00 e 10.684/03), que cuidam dos programas de parcelamento de dívidas, essa medida foi adotada, prevendo-se a suspensão da prescrição enquanto o contribuinte estiver incluído nesses programas, o que reforça a tese ora apresentada.

²⁰ FERRARI, 1997, p. 6.

3.4 Da posição do Supremo Tribunal Federal

No intuito de referendar os argumentos até então apresentados, transcrevemos a posição mais recente do STF em relação à matéria em análise, em que aprecia medida cautelar na qual se pleiteia a suspensão do processo criminal até que ocorra a decisão final na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente, em que o Ministro Celso de Mello, relator do processo, proferiu decisão favorável à paciente, pelos argumentos abaixo aduzidos:

HC 84.092 MC/CE – Medida Cautelar no Habeas Corpus

[...] Passo a apreciar o pedido de medida liminar ora formulado pela parte impetrante. E, ao fazê-lo, entendo plausível, em sede de estrita delibação, a tese jurídica suscitada no presente “writ” constitucional. É que o Plenário do Supremo Tribunal Federal, ao julgar o HC 81.611/DF, Rel. Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, apreciou controvérsia em tudo idêntica à que se registra na presente impetração, assentando o entendimento segundo o qual, “[...] nos crimes do art. 1º da Lei nº 8.137/90, que são materiais ou de resultado, a decisão definitiva do processo administrativo consubstancia uma condição objetiva de punibilidade, configurando-se como elemento essencial à exigibilidade da obrigação tributária, cuja existência ou montante não se pode afirmar até que haja o efeito preclusivo da decisão final administrativa. Essa mesma orientação vem de ser reiterada em julgamento efetuado pela Colenda Primeira Turma do Supremo Tribunal Federal, que, ao apreciar o HC 83.414/RS, Rel. Min. JOAQUIM BARBOSA, assim se pronunciou: [...] 1. Na linha do julgamento do HC 81.611, os crimes definidos no art. 1º da Lei nº 8.137/1990 são materiais, somente se consumando com o lançamento definitivo. 2. Se está pendente recurso administrativo que discute o débito tributário perante as autoridades fazendárias, ainda não há crime, porquanto ‘tributo’ é elemento normativo do tipo. 3. Em consequência, não há falar-se em início do lapso prescricional, que somente se iniciará com a consumação do delito, nos termos do art. 111, I, do Código

Penal. O entendimento consagrado na decisão ora referida já havia sido observado por essa mesma Colenda Primeira Turma, quando, ao julgar o AI 419.578/SP, Rel. Min. SEPÚLVEDA PERTENCE – e tendo presente situação idêntica à ora versada nesta sede processual -, “[...] deferiu habeas corpus de ofício para anular, desde a denúncia, inclusive, o processo instaurado contra condenado pela prática de crime contra a ordem tributária, cuja denúncia fora recebida antes de emitida a decisão final quanto ao crédito tributário em sede administrativa [...]. Cabe registrar, finalmente, que essa diretriz jurisprudencial também encontra suporte em decisão plenária, que, ao declarar improcedente ação direta de inconstitucionalidade ajuizada em face do art. 83 da Lei nº 9.430/96, restou consubstanciada em acórdão assim ementado: “Ação direta de inconstitucionalidade. 2. Art. 83 da Lei nº 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. (ADI 1.571/DF, Rel. Min. GILMAR MENDES, DJU de 30/4/2004). Sendo assim, pelas razões expostas, defiro o pedido de medida cautelar, em ordem a suspender, até final julgamento do presente “writ” constitucional, o curso do Processo-crime nº 2002.81.00.016615-0, ora em tramitação perante a 11ª Vara Federal da Seção Judiciária do Estado do Ceará [...]. Brasília, 25/4/04.

4 O DECRETO Nº 2.730/98

Os aspectos anteriormente apontados formaram o substrato para o desenvolvimento do objeto de nosso estudo: o crime de descaminho e os que lhe são conexos. Nesse sentido, cabe esclarecer que, a despeito do art. 334 do Código Penal referir-se, também, ao contrabando, ele não integra o escopo desse trabalho.

O art. 83 da Lei nº 9.430/96, anteriormente analisado, foi regulamentado através do Decreto nº 2.730/98, que assim dispôs:

Art 1º O Auditor-Fiscal do Tesouro Nacional formalizará representação fiscal, para os fins do art. 83 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, em autos separados e protocolizada na mesma data da lavratura do auto de infração, sempre que, no curso de ação fiscal de que resulte lavratura de auto de infração de exigência de crédito de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda ou decorrente de apreensão de bens sujeitos à pena de perdimento, constatar fato que configure, em tese;

I – crime contra a ordem tributária tipificado nos arts. 1º ou 2º da Lei nº 8.137/90;

II – crime de contrabando ou descaminho.

.....

Observa-se, à primeira vista, que o decreto em questão, formulado com base no art. 84, IV, de nossa Carta Magna, é flagrantemente inconstitucional no que tange à extensão do procedimento previsto no art. 83 da Lei nº 9.430/96 ao crime de descaminho, extrapolando o conteúdo da norma que visa a regulamentar (que se refere, unicamente, aos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137/90).

Analisemos agora a estrutura do tipo previsto no art. 334, *caput*, do Código Penal:

Contrabando ou descaminho

Art. 334 – Importar ou exportar mercadoria proibida ou iludir, no todo ou em parte, o pagamento de direito ou imposto devido pela entrada, pela saída ou pelo consumo de mercadoria (grifo nosso):

Observa-se que duas são as figuras incriminadoras descritas. A primeira, “importar ou exportar mercadoria proibida”, que se refere ao crime de contrabando. A segunda, “iludir, no todo ou em parte, o pagamento de direito ou imposto devido pela entrada, pela saída ou pelo consumo de mercadoria”, diz respeito ao crime de descaminho.

Verifica-se que no descaminho o que se incrimina é a ação de ILUDIR (fraudar, burlar). Trata-se, portanto, de crime de mera conduta ou formal, que se aperfeiçoa independentemente do resultado lesivo, que não integra o tipo penal.

RESP – PENAL – DESCAMINHO – DOLO – Iludir traduz idéia de enganar, mascarar a realidade, simular, dissimular, enfim, o agente valer-se de expediente para dar impressão, na espécie, de não praticar conduta tributável. Há, pois, fraude. Esta, por seu turno, no sentido de valer-se de “mis-en-scène”, pode acontecer tanto por ação, como por omissão. No primeiro caso, ilustrativamente, procurar evidenciar a mercadoria “a”, como “b”, no segundo, se a pessoa indagada pelo agente alfandegário se porta objeto tributável, fingindo não compreender, deixar de responder, ou não tomar a iniciativa de evidenciar o fato. Num caso, como noutro, evidente o dolo. Há, configuração, nítido propósito de não efetuar o pagamento. Exigível, pois, o dolo de iludir.

RESP 111501 / SE – RECURSO ESPECIAL 1996/0067188-5

Vale lembrar que a posição expressa nos julgados do STF, favoráveis à aplicação do rito previsto no art. 83 da Lei nº 9.430/96, refere-se, *exclusivamente*, aos crimes do art. 1º da Lei nº 8.137/90, fundamentados no fato de serem crimes materiais, em que a determinação final do *quantum* de tributo reduzido ou suprimido é elementar do tipo penal, o que

não ocorre no caso do art. 2º desta mesma Lei, conforme se confirma no voto proferido pelo Ministro Sepúlveda Pertence.²¹

Creio que a matéria há de ser examinada em cada caso, até porque, se os tipos do art. 1º da Lei nº 8.137 são de crimes de resultado – é necessário que se tenha suprimido ou reduzido o tributo com as condutas incriminadas –, o mesmo não ocorre nos crimes definidos pelo art. 2º, chamados de “crimes formais”, onde basta que a supressão ou redução de tributo tenha sido o especial fim de agir do agente, o velho “dolo específico”, sem necessidade de que da conduta resulte, efetivamente, a redução, diminuição ou subtração do tributo devido.

Nesse sentido, todas as observações que formulamos sobre o art. 2º da Lei nº 8.137/90, também classificado como crime formal, se aplicam, na íntegra, ao delito de descaminho.

Cabe ressaltar, ainda, a inconstitucionalidade da Portaria SRF nº 2.752/01, alterada pela nº 1.279/02, que, a exemplo do Decreto nº 2.730/98, estendeu o rito previsto no art. 83 da Lei nº 9.430/96 ao crime de descaminho, conforme abaixo se observa:

Art. 1º Os Auditores-Fiscais da Receita Federal deverão formalizar representação fiscal para fins penais, perante o Delegado ou Inspetor da Receita Federal, responsável pelo controle do processo administrativo-fiscal, sempre que no curso de ação fiscal identificarem situações que, em tese, configurem crime definido no art. 1º ou 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, ou no art. 334 do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal.

Pode-se concluir, sem reservas, que não existe qualquer fundamentação de ordem legal, doutrinária ou jurisprudencial que autorize a aplicação do procedimento definido no art. 83 da Lei nº 9.430/96 aos crimes tributários de natureza formal, tais como o descaminho e os “Crimes contra a Ordem Tributária”, previstos no art. 2º da Lei nº 8.137/90.

21 ADIn 1571 MC, em 20.3.1997.

Pelas razões expostas, *propomos* que a SRF adote providências visando à revogação dos dispositivos ora atacados, que deverão ser substituídos por outros que determinem a *pronta remessa* da “Representação” ao Ministério Público, quando pautada em crimes formais ou de mera conduta.

Consignamos, por oportuno, que *a proposição acima será complementada*, após discorrermos sobre as causas de extinção da punibilidade, em que demonstraremos, à vista de questões práticas e legais, a pertinência de se enviar, imediatamente, ao Ministério Público todas as “Representações” formuladas, independentemente do(s) ilícito(s) indicado(s) nessas notificações e da conclusão da discussão sobre o crédito tributário correspondente na esfera administrativa.

5 A EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE

5.1 O instituto à luz do direito penal

Praticado o crime, surge a relação jurídico-punitiva, ensina Damásio de Jesus:²²

[...] de um lado, aparece o Estado com o jus puniendi; de outro, o réu com a obrigação de não obstaculizar o direito de o Estado impor a sanção penal. Com a prática do crime, esse direito, que era abstrato, torna-se concreto. Punibilidade, assim, seria a possibilidade jurídica de o Estado impor a sanção.

Todavia, nosso sistema penal prevê algumas causas extintivas da punibilidade, que impedem a aplicação da sanção penal, relacionadas no art. 107 do Código Penal e em legislações esparsas, entre as quais figuram a *prescrição* e a *reparação do dano*, que serão objeto de nossa análise.

Como dissemos, praticado o ilícito penal, cabe ao Estado o exercício do seu direito de punir o autor da infração. No entanto, esse direito há de

22 JESUS, Damásio. *Direito Penal*. Parte Geral. 17 ed. V.1. São Paulo: Saraiva, 1993, p. 589.

ser exercido dentro de certo lapso temporal, que varia em razão da pena máxima abstratamente prevista para a figura penal ou em razão da pena concretamente aplicada na sentença. Não exercendo o Estado sua pretensão punitiva, ocorre a *prescrição*, que é a perda do direito de punir.

*[...] o instituto da prescrição é de fundamental importância em um Estado Democrático de Direito, por várias razões, dentre as quais: (a) confere segurança jurídica ao cidadão, vedando seja ele perseguido criminalmente por tempo indeterminado; (b) impõe ao Estado que efetivamente se movimente em sua atividade jurisdicional, em prol da própria sociedade; (c) com o decurso de tempo, a pena perde a sua finalidade retributiva, preventiva e ressocializadora.*²³

Destacamos que não é escopo deste trabalho analisar, em detalhes, as diversas peculiaridades que envolvem a prescrição, mas tão-somente as relacionadas ao *não-envio* da “Representação” ao Ministério Público por ocasião de sua formulação que, por aplicação do art. 83 da Lei nº 9.430/96, poderão dar causa à prescrição da pretensão punitiva antes do trânsito em julgado da sentença condenatória.

Com exceção do concurso de crimes e do crime continuado, devem ser computadas no prazo prescricional as causas de aumento e de diminuição da pena, previstas na Parte Geral ou Especial do Código Penal. Ao contrário, não interferem no prazo de prescrição as circunstâncias agravantes (arts. 61 e 62 do CP) ou atenuantes (art. 65 do CP).

O prazo da prescrição começa a correr na forma que dispõe o art. 111 do Código Penal. No entanto, a fluência do prazo fica suspensa nas hipóteses do art. 116, ou seja, enquanto não resolvida, em outro processo, questão de que dependa o reconhecimento da existência do crime (questão prejudicial), assunto abordado anteriormente.

Cabe ressaltar que, em matéria criminal, a prescrição é de ordem pública, devendo ser decretada de ofício ou a requerimento das partes em qualquer fase do processo, nos termos do art. 61 do Código de Processo Penal.

23 DELMANTO, 2002, p. 215.

Quanto à extinção da punibilidade em razão da *reparação do dano* (que no direito tributário se equivale ao pagamento integral da exigência), esta produz efeitos abrandadores da sanção a ser aplicada ao sujeito, que diferem conforme o momento de sua implementação e sua extensão.

O CP, em seu art. 16, dispõe sobre o instituto denominado arrependimento posterior, consistente em uma causa de diminuição de pena (de um a dois terços), incidente em relação ao agente que, anteriormente ao recebimento da denúncia (e de forma voluntária), repara integralmente o dano decorrente da conduta praticada (nos crimes cometidos sem violência ou grave ameaça à pessoa).

Paralelamente, a reparação parcial do dano, efetuada anteriormente ao recebimento da denúncia, ou a reparação do dano (total ou parcial) realizada após o recebimento da denúncia, porém, anteriormente ao julgamento, acarreta a incidência de uma circunstância legal atenuante, nos termos do disposto no art. 65, III, b, do CP.

5.2 Dos efeitos da prescrição penal

Destacamos, anteriormente, que a ausência de previsão no art. 83 da Lei nº 9.430/96 sobre a suspensão da prescrição da pretensão punitiva enquanto perdurar a discussão sobre o crédito na instância administrativa é fator que concorre para o aumento da impunidade, assunto que será agora abordado, em que tomaremos como exemplo o crime de descaminho.

Na grande maioria dos casos, o descaminho está associado à fraude de valor, em que o importador, objetivando iludir parte do pagamento dos direitos aduaneiros, informa na declaração de importação um valor inferior ao efetivo valor de transação, reduzindo, fraudulentamente, a base de cálculo sobre a qual incidirão referidos impostos.

O lançamento, nesses casos, é do tipo por homologação, no qual o sujeito passivo informa (e recolhe) o valor do imposto por ele declarado, que ficará sujeito às regras de homologação do art. 150 do CTN.

O direito de a Fazenda Pública constituir eventuais créditos tributários relativos a diferença de tributos, no caso de haver fraude, se extingue

no prazo de cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (173, I, CTN).

A prescrição penal do crime de descaminho, em não se considerando a existência de causas de aumento ou diminuição de pena, ocorre em oito anos, contados da data em que se consumou o delito ou sua tentativa (art. 109, IV, c/c 334 do CP).

Suponhamos, agora, uma situação bastante corriqueira na área aduaneira, em que a autoridade fiscal tenha constatado, em meados de 2002, uma fraude de valor ocorrida em declarações de importação registradas em janeiro de 1999. Nos termos do CTN, os créditos deverão ser constituídos até 31 de dezembro de 2004, sob pena de decaírem.

Admitamos que o auto de infração e a correspondente “Representação” tenham sido efetuados em janeiro de 2004, portanto, cinco anos após a data em que se consumou o delito. A conduta foi corretamente tipificada pelo Auditor-Fiscal na “Representação” como descaminho (art. 334 do CP). Contudo, em razão das disposições contidas no Decreto nº 2.730/98, a “Representação” não foi enviada ao *Parquet*. O contribuinte se insurgiu contra a exigência, apresentando impugnação nas duas instâncias recursais (Delegacia de Julgamentos e Conselho de Contribuintes).

No concernente ao crédito tributário, verifica-se: (a) que o lançamento foi efetuado em tempo oportuno, não se operando a decadência; e (b) que a exigibilidade do crédito ficará suspensa, em razão dos recursos apresentados (art. 151, III, do CTN).

Contudo, no campo penal, outros serão os reflexos, sobretudo se considerarmos *que os processos administrativo-fiscais, que não suspendem a prescrição penal*, demoram, não raro, três, quatro ou mais anos até que sejam definitivamente julgados.

No caso hipotético, se considerássemos um prazo de três anos entre a autuação e a decisão final administrativa, verificaríamos que ocorreu a extinção da punibilidade pela prescrição em concreto, ou seja, ter-se-iam passado mais de oito anos da data em que o crime se consumou.

Vejamos um julgado a esse respeito (RESP 10.3449/SE):

EMENTA: CRIMINAL. RECURSO ESPECIAL. EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE. PRESCRIÇÃO PELA PENA COMINADA IN ABSTRATO. DECRETAÇÃO EM PRELIMINAR. RECURSO JULGADO PREJUDICADO.

I. Transcorridos mais de 08 anos desde a data do recebimento da denúncia pelo crime de descaminho, o qual prevê pena máxima de 04 anos de reclusão, e inexistindo qualquer outro marco interruptivo do prazo prescricional, deve ser decretada a extinção da punibilidade pela prescrição da pena abstratamente cominada ao delito.

II. Declarada a extinção da punibilidade da recorrente e recurso especial julgado prejudicado.

Entretanto, importante registrar que muitos são os casos em que, mesmo não tendo ocorrido a prescrição em concreto, como no exemplo acima citado, opera-se o que a doutrina denomina “prescrição penal antecipada”, em que:

[...] mesmo antes de recebida a denúncia, já se vislumbra que, na pior das hipóteses, eventual condenação encontrar-se-á prescrita. Isto, levando-se em consideração o lapso de tempo já transcorrido entre o fato e o momento do recebimento da denúncia ou da queixa, diante da pena que seria aplicada (computando-se qualificadoras, causas de aumento de pena e agravantes) nos termos dos arts. 59 e 68 do CP, que na prática, jamais é a máxima.²⁴

Vale ressaltar que outras situações de maior gravidade no campo penal que as descritas no caso hipotético prescrição em razão da demora na constituição definitiva do crédito poderiam ter ocorrido (e de fato ocorrem).

24 DELMANTO, 2002, p. 218.

5.3 Do poder de dizer o direito

Nos termos da Portaria SRF nº 2.752/01, cabe ao Auditor-Fiscal da Receita Federal formalizar a “Representação” Fiscal para Fins Penais perante o chefe da unidade da SRF de domicílio do sujeito passivo, notificação essa que deverá conter, entre outros, a exposição minuciosa dos fatos, os termos e provas colhidos, a qualificação dos autores e testemunhas, bem como a *caracterização do ilícito*, ou seja, deverá haver a indicação do tipo penal, em tese, infringido.

Essas considerações são importantes, pois é *com base no ilícito indicado pelo Auditor-Fiscal na “Representação” que se vai verificar o procedimento a ser adotado* no que tange às disposições do art. 83 da Lei nº 9.430/96.

Não se pode olvidar que o cargo de Auditor-Fiscal não é privativo de advogados, ou seja, não se exige para o exercício da função formação acadêmica em direito, de modo que poderá ser ocupado por qualquer cidadão com formação superior em qualquer área, como engenharia, medicina, filosofia, artes plásticas, psicologia, física e tantas outras, o que se verifica na prática.

Feitos esses esclarecimentos, suponhamos, agora, outra situação em que Auditor-Fiscal tenha descrito corretamente os fatos e provado a sua materialidade, mas tenha omitido, ao redigir a “Representação”, *por desconhecimento da lei, por orientação dos manuais de fiscalização ou, ainda, de maneira dolosa*, outros tipos penais (como crimes de falso, remessa irregular de divisas, formação de quadrilha e “lavagem” de dinheiro) que, em tese, corresponderiam às condutas delitivas que apontou, mas que foram por ele *genericamente capituladas como “Crimes contra a Ordem Tributária” (Lei nº 8.137/90)*.

Em se verificando essa situação, os autos da “Representação” ficariam retidos na unidade da SRF de domicílio do sujeito passivo, aguardando o deslinde do processo administrativo relativo ao crédito tributário correspondente.

Saliente-se que as instâncias recursais, Delegacia de Julgamentos e Conselho de Contribuintes, limitam-se a confirmar, ou não, o lança-

mento, não estando em sua esfera de competência analisar aspectos criminais, até porque não têm conhecimento da “Representação”, que, como dissemos, ficará retida na forma acima indicada.

De igual modo, o Chefe da Unidade, destinatário da “Representação”, limita-se a encaminhar, ou não, os autos ao Ministério Público (arts. 3º e 4º da Portaria SRF nº 2.752/01), em observância às disposições do art. 83 da Lei nº 9.430/96, não estando em sua esfera de competência promover qualquer juízo de valor sobre o conteúdo da notitia criminis.

A questão que surge é a seguinte: *quem tem o dever legal de subsumir os fatos aos tipos legais, corrigindo eventuais vícios da “Representação”?* Quem deve promover o juízo valorativo sobre a existência, ou não, de um ilícito, para fins de propositura da ação penal?

O Ministério Público, privativamente, por força da Constituição Federal. “É competência exclusiva do Ministério Público Federal tipificar corretamente a conduta descrita pelo Auditor-Fiscal, ou seja, coadunar fatos descritos ao tipo penal pertinente”.²⁵

Nesse ponto entendemos residir o equívoco dos argumentos levantados pelo Ministério Público Federal na ADIn nº 1.571, pois não se trata de verificar se o art. 83 da Lei nº 9.430/96 impõe uma restrição inconstitucional à atuação do Ministério Público, mas sim de saber se o Auditor-Fiscal tem o poder de dizer o direito, no que tange à tipificação das condutas, de afirmar que um determinado ato se constitui no crime “A”, “B” ou “C”, decisão que não só vai afetar, reflexamente, a atuação do Ministério Público, mas, sobretudo, poderá resultar na impunidade de uma série de condutas delitivas da mais alta gravidade.

Basta analisarmos o caso hipotético, em que houve a generalização das condutas ilícitas como “Crimes contra a Ordem Tributária”. Nessa situação, mantido o crédito em decisão final administrativa, bastaria o contribuinte efetuar o pagamento da exigência para ver extinta a punibilidade, não só dos crimes da Lei nº 8.137/90, mas de todos os ilícitos que tenha praticado, mas que não tenham sido corretamente tipificados

25 FERNANDES, 2003, p. 9.

e indicados na “Representação”, pois, com o pagamento, os autos são sumariamente arquivados (art. 3º, § 1º, da Portaria SRF nº 2.752/01).

5.4 Da pluralidade de condutas

Deve-se observar, ainda, que, via de regra, o infrator *não pratica apenas uma única conduta delitiva*, assunto que será amplamente demonstrado ao analisarmos o crime de descaminho e suas conexões.

Nesse sentido a Portaria SRF nº 2.752/01 *não esclarece* qual o tratamento a ser aplicado nessa hipótese, ou seja, em havendo, por exemplo, um crime de falso combinado com um “Crime contra a Ordem Tributária”, qual procedimento seguir? Poderá o Auditor-Fiscal, seguindo seu livre arbítrio, afirmar que o crime de falso foi absorvido e tipificar a conduta unicamente como violação à Lei nº 8.137/90? E se o concurso for com outro tipo penal?

Observemos o que diz o Manual de Representação Fiscal²⁶ a esse respeito:

Algumas condutas são consideradas autônomas. Outras tidas como meio para a prática de um crime maior e por este são absorvidas. Todavia, não raro, o Poder Judiciário, tendo presente a gravidade do delito cometido (por exemplo, a utilização de conta bancária fantasma em nome de pessoa já falecida), entender que se trata de crime autônomo, ficando, portanto, a classificação à mercê da corrente doutrinária utilizada.

Resta cristalino que somente o *Poder Judiciário* poderá dizer se houve, ou não, a prática de um crime, e mesmo assim após o trânsito em julgado da sentença condenatória. Ao Ministério Público compete promover a opinio delicti, isto é, o juízo sobre a existência, ou não, de um ilícito penal, para fins de propositura da ação penal, que será levada à apreciação última do Poder Judiciário, que poderá confirmá-la, total ou parcialmente, ou julgá-la improcedente.

26 FERNANDES, 2003, p. 27-28.

Entendemos que a estrutura adotada pela Portaria SRF nº 2.752/01 induz o servidor ao erro na medida em que estabelece dois procedimentos para a “Representação”:

- 1) Quando houver a lavratura de auto para exigência de crédito tributário e a “Representação” se pautar em crimes “contra a Ordem Tributária” e descaminho (arts. 1º ao 4º);
- 2) Sem lavratura de auto, associados ao cometimento dos delitos que enumera em uma lista não exaustiva (art. 5º), tais como: falsidade ideológica e material, uso de documento falso, corrupção ativa e passiva, formação de quadrilha, crimes contra o sistema financeiro, “lavagem” de dinheiro.

O que se observa na prática é o *concurso* dos delitos indicados no item 2 com os do item 1, que passaram a ser, como dito, genericamente descritos como “Crimes contra a Ordem Tributária”, até porque, *tendo o Auditor-Fiscal conhecimento da lei*, sabe que a tipificação das condutas é atribuição exclusiva do Ministério Público, cabendo-lhe, apenas, descrever corretamente os fatos e demonstrar sua materialidade, como ensina o Manual de Representação Fiscal.²⁷

Sempre que houver dúvida em relação ao tipo penal mais adequado, o AFRF pode citar genericamente os arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137/90 tendo o cuidado, apenas, de descrever, minuciosamente, os fatos apurados. *Isto porque a responsabilidade do AFRF é levar ao conhecimento da autoridade competente os fatos que, em tese, configuram crime. Também não há repercussão para o denunciante o enquadramento dos fatos em um tipo penal que constitua, na análise do Ministério Público Federal, crime diverso.*

Feitas essas considerações, *propomos* a implementação de modificações na legislação tributária e nos manuais de trabalho, que esclareçam e determinem a obrigatoriedade de se promover a pronta remessa da “Representação”, em se verificando o concurso de crimes (situação que, em nosso entender, ocorre na quase totalidade dos casos), de

27 FERNANDES, 2003, p. 14.

modo a garantir o exercício constitucional das funções do *Parquet*, que poderá, assim entendendo, propor a competente ação penal em relação a todos os crimes, antes mesmo de esgotada a instância administrativa, salvo no caso dos “Crimes contra a Ordem Tributária”, previstos no art. 1º da Lei nº 8.137/90.

5.5 Da reparação do dano no direito penal tributário

A previsão de efeitos jurídicos excepcionais à reparação do dano prevista no art. 16 do Código Penal é um instituto que tem sido utilizado na área penal tributária desde a década de 1960, com o Decreto nº 48.959-A.

Atualmente, três são os dispositivos que cuidam dessa matéria. Analisemos o primeiro deles: o art. 34 da Lei nº 9.249/95, que assim dispôs:

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.

A primeira observação a ser feita diz respeito ao fato de a Lei se referir apenas aos “Crimes contra a Ordem Tributária”, previstos na Lei nº 8.137/90, e aos dispostos na Lei nº 4.729/65, que tratam da “sonegação fiscal”, diploma este que foi, segundo entendimento dominante, revogado inteiramente pelo primeiro.

Desse modo, verifica-se que *não há previsão legal* para que se opere a extinção da punibilidade no que tange ao crime de *descaminho*.

HC 9.773/RJ – HABEAS CORPUS 1999/0050244-2

EMENTA: PROCESSUAL PENAL. DENÚNCIA. INÉPCIA. NÃO OCORRÊNCIA. DESCAMINHO. EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE. PAGAMENTO DO TRIBUTO. APLICAÇÃO ANALÓGICA DA LEI Nº 9.249/95. IMPOSSIBILIDADE.

1 – Não se apresenta com a pecha da inépcia a denúncia que descreve os fatos de maneira a propiciar o amplo direito de defesa, sendo descabido tê-la por inepta pela simples falta do valor do tributo a ser pago.

2 – A Lei nº 9.249/95 é clara e expressa ao estabelecer o seu âmbito de eficácia, vale dizer, os crimes definidos na Lei nº 8.137/90 e Lei nº 4.729/65, não podendo, por isso mesmo, ser aplicada a delito do Código Penal. Além do mais, ainda que se pudesse efetivar esta analogia in bonam partem, como quer o impetrante, depende ela de uma característica não encontrada na espécie, vale dizer, tenha sido efetuado o pagamento do tributo antes do recebimento da denúncia, o que, efetivamente, não ocorreu.

Os outros dois diplomas legais que dispõem sobre a extinção da punibilidade em razão do pagamento integral da dívida são a *Lei nº 9.964/00 (Refis)* e a *Lei nº 10.684/03 (Paes)*. Em ambas, como informamos, se previu a suspensão da pretensão punitiva enquanto o contribuinte estiver vinculado ao respectivo programa. No Refis, a extinção se opera se a adesão ao regime de parcelamento ocorrer antes do recebimento da denúncia (art. 15); no Paes, foi suprimida essa condição, o que permite que a inclusão se dê até antes do trânsito em julgado da eventual sentença condenatória (art. 9º).

Não poderíamos deixar de registrar que, na visão de vários doutrinadores, o instituto da extinção da punibilidade no direito penal tributário vai de encontro ao restante do sistema jurídico, afrontando princípios consagrados em nossa Constituição, por conferir tratamento privilegiado aos crimes tributários em relação a outros delitos de natureza patrimonial. Sobre o tema sugerimos a leitura dos artigos abaixo indicados.²⁸

Como justificar que, para o Código Penal, em crimes praticados sem violência ou grave ameaça, a reparação do

28 GONÇALVES, Luiz Carlos dos Santos. *Crimes contra a Ordem Tributária e a Nova Lei do Refis*. São Paulo: 2003. Disponível em: <http://www.anpr.org.br/boletim/boletim62/luiz.htm>. Acesso em: 6 ago. 2004. GONÇALVES, José Maurício. Da inconstitucionalidade do art. 9.º, § 1.º e § 2.º, da Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003. Disponível em: <http://www.anpr.org.br/boletim/boletim62/jose.htm>. Acesso em: 6 set. 2004.

dano ou a restituição da coisa impliquem tão-somente em redução de pena a teor do artigo 16, arrependimento posterior enquanto que, para os crimes contra a ordem tributária, idêntico comportamento extinga a punibilidade?

Nem se argumente com a gravidade relativa de cada crime. Se alguém furtar uma bicicleta e compuser o prejuízo da vítima, redução de pena; se alguém se valer de falsidades várias para sonegar milhões de reais, bastará pagar a conta.

6 O DESCAMINHO

Previsto no art. 334 do Código Penal, o crime de descaminho está inserido no Título XI, que trata dos *Crimes contra a Administração Pública*.

Carluci²⁹ definiu com bastante propriedade o bem jurídico tutelado no crime de descaminho, ao informar que:

[...] a doutrina pátria considera que apesar de ambos os delitos (contrabando e descaminho) terem sido previstos no art. 334 do Código Penal, eles possuem natureza jurídico-penal diversa, apenas o descaminho configura delito tributário, diferenciando-se dos demais de sonegação fiscal porque é visto como ofensa à soberania nacional, entrave à auto-determinação do Estado e obstáculo à segurança nacional em seu amplo sentido.

Nota-se, pois, que o descaminho, a despeito de ser um delito de natureza tributária, não se confunde com a sonegação fiscal ou com os “Crimes contra a Ordem Tributária”, dada a natureza transnacional das operações que regula, o que nos obriga a analisar esse tipo penal dentro de um contexto mais amplo, que envolve, por exemplo, acordos internacionais de cooperação e combate aos crimes transnacionais e às práticas desleais de comércio.

29 CARLUCI, José Lenci. *Uma Introdução ao Direito Aduaneiro*. 2 ed. São Paulo: Aduaneiras, 2001, p. 261.

Sem adentrarmos o estudo das figuras assimiladas (art. 334, § 1º, do CP), verifica-se que visam a punir quem, no exercício de atividade comercial ou industrial, vende, expõe a venda, mantém em depósito ou faz uso de mercadoria que ele próprio importou fraudulentamente ou que sabe ser produto de descaminho. Trata-se, pois, de uma *figura qualificada de recepção*, em que o bem é de origem estrangeira.

Essa observação se fez importante para demonstrarmos o tratamento favorecido conferido a esse crime em relação à figura da *recepção* prevista no art. 180, § 1º, do CP. Basta observarmos, por exemplo, que, se um agente adquire com fim comercial ou industrial um lote de televisores nacionais, que sabe produto de crime, será apenado com reclusão de três a oito anos. Se os bens, por sua vez, forem fruto de descaminho, a pena será de um a quatro anos (art. 334, caput, do CP).

Por essas razões, *propomos* que a SRF apresente sugestões no sentido de se apenar o crime de descaminho nos mesmos moldes da recepção (art.180 do CP), ou seja, com reclusão de três a oito anos.

6.1 Crimes conexos

Nesse tópico procuraremos demonstrar que o crime de descaminho, *necessariamente*, estará associado a outras condutas delitivas, que lhe são acessórias ou complementares.

Tal comprovação tem por objeto demonstrar que a “Representação” Fiscal para Fins Penais na área aduaneira dificilmente poderia ser tipificada em um único crime, o que tornaria letra morta o art. 83 da Lei nº 9.430/96, regulamentado pelo Decreto nº 2.730/98, pelas razões a que nos referimos no item 5.4, que trata da pluralidade de condutas.

Como afirmamos, o descaminho, via de regra, está associado à *fraude de valor*, em que o importador, objetivando iludir parte do pagamento dos direitos aduaneiros, informa na declaração de importação um valor inferior ao efetivo valor de transação, de modo a reduzir, fraudulentamente, a base de cálculo sobre a qual incidirão referidos impostos.

Suponhamos, então, que, um determinado importador tenha declarado por US\$ 500 mil um bem que efetivamente tenha sido negociado por

US\$ 1.000 mil, com o fim de iludir o pagamento dos direitos aduaneiros devidos na importação.

Como o importador terá de apresentar à autoridade aduaneira a documentação que instrui o despacho, deverá, por óbvio, exibir uma fatura comercial ideologicamente falsa, o que, em tese, caracterizaria o crime do art. 299 ou 304 do CP (falsificação ou uso de documento falso).

As normas do Banco Central (Bacen) determinam que o contrato de câmbio seja fechado, obrigatoriamente, pelo mesmo valor consignado na declaração de importação. No caso em estudo, o contrato seria igual a 50% do valor real dos bens, o que, por coerência lógica, obrigaria o importador a remeter, de forma irregular, o restante das divisas necessárias à complementação do pagamento. Conduta que caracterizaria Crime contra o Sistema Financeiro, delito autônomo, previsto no art. 22 da Lei nº 7.492/86.

Se o importador deu entrada em seu estoque por US\$ 500 mil, não teria sentido algum, quando da revenda, registrar o valor efetivo da venda (superior a US\$ 1.000 mil), pois sofreria pesada tributação em razão do lucro contábil da operação. Assim, se registrou “meia nota” quando da entrada, deverá também fazê-lo na saída, recebendo a diferença por fora, sem registro na contabilidade da empresa, o que caracteriza, em tese, “Crime contra a Ordem Tributária” (Lei nº 8.137/90), apurado, agora, no plano dos tributos internos, em razão dos reflexos tributários sobre o Imposto de Renda, Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), etc., em razão da omissão de receita e falsa declaração.

O dinheiro do caixa dois tenderia a transitar em conta de “laranjas” ou sob nome falso, que são puníveis na forma do art. 64 da Lei nº 8.383/91.

Para a realização das operações acima descritas, necessária se faz a presença de um número mínimo de agentes, que poderá caracterizar formação de quadrilha ou bando (art. 288 do CP) ou a figura do Crime Organizado (conceituação ainda nebulosa em nossa doutrina). Geralmente estão envolvidos: o exportador, o despachante aduaneiro, o contador, o importador (geralmente dois sócios), o “laranja”, o gerente da instituição financeira, o adquirente das mercadorias, etc.

Seguindo idêntica lógica, de nada adiantaria ao importador obter um ganho econômico ilícito se não pudesse transformá-lo em ativos lícitos, ou seja, o agente deverá cometer alguma das condutas descritas na Lei nº 9.613/98 (Lei de “Lavagem”), para incorporar ao seu patrimônio o resultado da operação criminosa.

Transcrevemos trechos de alguns julgados que corroboram a relação de conexão entre o descaminho e as demais condutas criminosas acima citadas:

HABEAS CORPUS No 27.836-PR (2003/0053875-8)

[...] Verifica-se que [...] mediante mais de uma ação – (I) introduziu, em território nacional, cigarros provenientes do Paraguai, sem o pagamento dos tributos devidos, (II) se associou com outras cinco pessoas para o fim de cometer crimes, e (III) ocultou e dissimulou a origem e a propriedade de bens, direitos ou valores provenientes do crime de descaminho – praticou três crimes não idênticos, razão pela qual incide a regra do concurso material, conforme artigo 69, caput, do Código Penal. Fixo, então, A PENA PRIVATIVA DE LIBERDADE DEFINITIVA EM 11 (ONZE) ANOS E 4 (QUATRO) MESES DE RECLUSÃO, cujo regime inicial será o fechado, haja vista a culpabilidade exacerbada e as circunstâncias judiciais preponderantemente desfavoráveis, na conformidade do artigo 33, parágrafos 2º e 3º, do Código Penal, e artigo 10 da Lei nº 9.034/1995 [...].

HABEAS CORPUS Nº 29.445-RS (2003/0130157-3)

[...] como relatado, os pacientes foram condenados pela prática de descaminho (vinte vezes), evasão de divisas (dezesseis vezes), lavagem de dinheiro (indeterminadas vezes) e formação de quadrilha (ex vi art. 334 do Código penal; 22, caput, e parágrafo único da Lei nº 7.429/86; art. 1º, § 1º, I e § 2º, I da Lei nº 9.613/98; e art. 288 c/c arts. 71 e 69, do Código Penal) à pena, cada um, de 14 anos, 08 meses e 07 dias de reclusão em regime fechado, além do pagamento de 410 dias-multa, tendo sido decretada suas prisões em 6 de fevereiro de 2003.

HABEAS CORPUS Nº 29.389-AM (2003/0128564-3)

[...] Irresignados com o acórdão, os impetrantes vêm ao Superior Tribunal, argumentando que não houve fundamentação do decreto prisional nem demonstração da necessidade da prisão de XXXXX condenado, por falsidade ideológica, uso de documento falso, corrupção passiva, facilitação de contrabando ou descaminho, formação de quadrilha ou bando e “lavagem” ou ocultação de bens, direitos ou valores provenientes, direta ou indiretamente, de crime contra a Administração Pública, à pena de trinta e três anos e oito meses de reclusão, a multa e perda de cargo .

No mesmo sentido: HC 28.165/PR, HC 32.115/RS e HC 29.978/RS.

6.2 A Lei nº 9.613/98

O crime organizado possui uma textura diversa: tem caráter transnacional na medida em que não respeita as fronteiras de cada país e apresenta características assemelhadas em várias nações; detém um imenso poder com base numa estratégia global e numa estrutura organizativa que lhe permite aproveitar as fraquezas estruturais do sistema penal; provoca danosidade social de alto vulto; tem grande força de expansão, compreendendo uma gama de condutas infracionais sem vítimas ou com vítimas difusas; dispõe de meios instrumentais de moderna tecnologia; apresenta um intrincado esquema de conexões com outros grupos delinqüências e uma rede subterrânea de ligações com os quadros oficiais da vida social, econômica e política da comunidade; origina atos de extrema violência; exhibe um poder de corrupção de difícil visibilidade; urde mil disfarces e simulações; e, em resumo, é capaz de inerciar ou fragilizar os Poderes do próprio Estado.³⁰

30 FRANCO, Alberto Silva. *Boletim IBCCrim*, 1997, n. 21, p. 5.

O descaminho, modalidade de *Crime contra a Administração Pública*, foi incluído como crime antecedente ao de “lavagem”, na forma do art. 1º, V, da Lei nº 9.613/98, ao lado de delitos de elevado potencial ofensivo, com características transnacionais.

Art 1º Ocultar ou dissimular a natureza, origem, localização, disposição, movimentação ou propriedade de bens, direitos ou valores provenientes, direta ou indiretamente, de crime:

I – de tráfico ilícito de substâncias entorpecentes ou drogas afins;

II – de terrorismo;

III – de contrabando ou tráfico de armas, munições ou material destinado à sua produção;

IV – de extorsão mediante sequestro;

V – contra a Administração Pública, inclusive a exigência, para si ou para outrem, direta ou indiretamente, de qualquer vantagem, como condição ou preço para a prática ou omissão de atos administrativos;

VI – contra o sistema financeiro nacional;

VII – praticado por organização criminosa.

Pena: reclusão de três a dez anos e multa.

Os “Crimes contra a Ordem Tributária”, que haviam sido incluídos no anteprojeto inicial, foram posteriormente retirados, tendo presente os argumentos abaixo transcritos, que constam da Exposição de Motivos nº 692, de 18 de dezembro de 1996, à Lei nº 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 representam, no momento de seu resultado, um aumento de patrimônio do

agente. Por isso 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 penal 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 da obrigação fiscal.

A alegação em questão não nos parece razoável. Os recursos desviados pela sonegação fiscal não são de procedência lícita, não pertencem ao autor, mas sim ao Estado, dessa forma, ocorre um aumento patrimonial do sonegador da mesma forma que na “lavagem” de dinheiro, que também redundava num acréscimo ilícito.

Para Marco Antônio Barros,³¹ “ao deixar de incluir o delito de sonegação no rol dos crimes primários, perde o legislador a rara oportunidade de tentar punir penalmente o sonegador contumaz, que constrói riquezas de origem ilícita”.

É de grande importância ter presente as disposições processuais especiais trazidas pela Lei nº 9.613/98, que assim determinam:

Art 2º O processo e julgamento dos crimes previstos nesta Lei:

.....

II – independentemente do processo e julgamento dos crimes antecedentes referidos no artigo anterior, ainda que praticados em outro país;

.....

§ 1º A denúncia será instruída com indícios suficientes da existência do crime antecedente, sendo puníveis os fatos

31 BARROS, Marco Antônio de. *Lavagem de Dinheiro: Implicações penais, processuais e administrativas: análise sistemática da Lei n.º 9.613/98*. São Paulo: Oliveira Bastos, 1998, p. 34.

previstos nesta Lei, ainda que desconhecido ou isento de pena o autor daquele crime.

Assim, por exemplo, poderá ser proposta ação penal por crime de “lavagem”, independentemente da existência de processo/julgamento do descaminho, bastando haver indícios suficientes da existência do crime antecedente, o que demonstra e reforça a impropriedade de se aguardar o desfecho do processo administrativo fiscal para encaminhamento da “Representação” ao Ministério Público nos crimes de descaminho.

Uma simples leitura das figuras assimiladas ao crime de “lavagem”, abaixo transcritas, evidencia a estreita vinculação das condutas delitivas descritas nesse dispositivo com as previstas no crime de descaminho.

§ 1º Incorre na mesma pena quem, para ocultar ou dissimular a utilização de bens, direitos ou valores provenientes de qualquer dos crimes antecedentes referidos neste artigo:

I – os converte em ativos lícitos;

II – os adquire, recebe, troca, negocia, dá ou recebe em garantia, guarda, tem em depósito, movimenta ou transfere;

III – importa ou exporta bens com valores não correspondentes aos verdadeiros.

§ 2º Incorre, ainda, na mesma pena quem:

I – utiliza, na atividade econômica ou financeira, bens, direitos ou valores que sabe serem provenientes de qualquer dos crimes antecedentes referidos neste artigo;

II – participa de grupo, associação ou escritório tendo conhecimento de que sua atividade principal ou secundária é dirigida à prática de crimes previstos nesta Lei (grifos não presentes no original).

Não se pretende aqui fazer um estudo aprofundado da Lei nº 9.613/98,³² mas sim trazer à discussão matéria de mais alta relevância e pertinência, em especial para os que militam na área aduaneira, que poderão auxiliar de maneira decisiva, e seguramente o farão, no combate aos crimes de “lavagem” e aos que lhe antecedem.

Algumas iniciativas têm sido tomadas no sentido de investigar a aplicabilidade dessa Lei junto às instâncias de poder e identificar os entraves que impedem a sua aplicação e o efetivo julgamento dos crimes por ela tipificados, que trazem um diagnóstico preocupante.³³

Os resultados da pesquisa apontaram que o percentual de crimes de “lavagem” de dinheiro que chega ao Judiciário Federal é insignificante [...] Convém ressaltar que todas as iniciativas no sentido de coibir essa prática ilegal são oportunas. As políticas públicas que tratam do assunto precisam passar por constantes revisões e ajustes, a fim de reprimir o comportamento ardiloso dos agentes das condutas delituosas.

6.3 Análise de campo

Buscou-se nesse tópico verificar a participação do descaminho como crime antecedente ao de “lavagem”. A pesquisa, efetuada no *site* do STF e do STJ, procurou, preliminarmente, levantar o número de ações nas quais estivesse presente a palavra “descaminho”; posteriormente, conjugou-se esse termo com a palavra “lavagem”.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL³⁴

Argumento pesquisado: *descaminho*

Número de ocorrências: *162 acórdãos e 4 decisões monocráticas.*

32 SOUZA NETTO, José Laurindo de. *A Lavagem de Dinheiro*. Comentários à Lei n.º 9.613/98. 1. ed. Curitiba: Juruá, 2003, p. 98.

33 Conselho de Justiça Federal. *Seminário Internacional sobre Lavagem de Dinheiro: anais*. Brasília: 2000. 153 p. (Série Cadernos do CEJ; v. 17). Disponível em: <<http://www.cjf.gov.br>>. Acesso em: 9 ago. 2004.

34 Disponível em: <<http://www.stf.gov.br/jurisprudencia/jurisp.asp>>. Acesso em: 9 ago. 2004.

Verificações: *apenas 11 acórdãos foram proferidos após a vigência da Lei nº 9.613/98. Contudo, ao conjugarmos as palavras “descaminho” e “lavagem”, não foram apuradas quaisquer ocorrências.*

*SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA*³⁵

Argumento pesquisado: *descaminho*

Número de ocorrências: *195 acórdãos e 112 decisões monocráticas.*

Verificações: *quando associados os argumentos “descaminho” e “lavagem”, foram identificados apenas 9 julgados: 2 acórdãos e 7 decisões monocráticas.*

Visando a conferir maior grau de certeza aos dados levantados pela pesquisa, tendo presente as suas limitações, foram analisados *todos* os acórdãos e decisões monocráticas proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e Superior Tribunal de Justiça após a vigência da Lei nº 9.613/98.

Salta aos olhos o pequeno número de ocorrências verificadas em que o agente foi denunciado, simultaneamente, pela prática de descaminho (art. 334 do CP) e “lavagem” de dinheiro (Lei nº 9.613/98), que se limitou a 11 casos: HC 27.358/PR; HC 27.762/PR; HC 27.836/PR; HC 28.165/PR; HC 28.743/PR; HC 29.389/AM; HC 29.445/RS; HC 29.978/RS; HC 31.122/RJ; HC 32.115/RS; e HC 84.038/RJ.

6.4 Conclusões

O baixo número de julgados nos quais se verifica a ocorrência simultânea de denúncias por crime de descaminho associado ao de “lavagem” (que não alcança 2% do total), tendo presente, notadamente, a natural conexão entre essas duas condutas, nos permite inferir que não tem sido feita uma leitura correta da Lei nº 9.613/98, no que tange à condi-

35 Disponível em: <<http://www.stj.gov.br/SCON/index.jsp>>. Acesso em: 9 ago. 2004.

ção do descaminho como crime antecedente, fazendo-se necessário adotar medidas que permitam uma maior divulgação e discussão dessa matéria no âmbito da SRF, para que nossa contribuição no combate a esses delitos, que tantos males causam ao país, seja mais efetiva.

REFERÊNCIAS

BITENCOURT, Cezar Roberto. *Manual de direito penal*. Parte Geral. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

CAPEZ, Fernando. *Curso de processo penal*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

CARLUCI, José Lence. *Uma introdução ao direito aduaneiro*. 2. ed. São Paulo: Aduaneiras, 2001.

Conselho de Justiça Federal, Centro de Estudos Jurídicos. *Comissão de estudos sobre crime de “lavagem” de dinheiro*: Relatório. Brasília: CJF, 2003. 28 p. Disponível em: <<http://www.cjf.gov.br>>. Acesso em: 9 ago. 2004.

Conselho de Justiça Federal. *Seminário Internacional sobre “Lavagem” de Dinheiro*: Anais. Brasília: 2000. 153 p. (Série Cadernos do CEJ; v. 17). Disponível em: <<http://www.cjf.gov.br>>. Acesso em: 9 ago. 2004.

DELMANTO, Celso et al. *Código penal comentado*. 6. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.

EISELE, Andréas. *Crimes contra a ordem tributária*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2002.

FERRARI, Eduardo Reale. Instituto Brasileiro de Ciências Criminais. *Boletim IBCCrim*. São Paulo: mar. 1997, n. 50.

FERNANDES, Ana de Barros et al. *Manual de representação fiscal*. Brasília: 2003, Secretaria da Receita Federal do Brasil, Coordenação-Geral de Fiscalização.

FRANCO, Alberto Silva. Instituto Brasileiro de Ciências Criminais. *Boletim IBCCrim*, São Paulo: 1996, n. 21.

MACHADO, Hugo de Brito. *Ação penal nos crimes contra a ordem tributária*. São Paulo: Revista Jurídica nº 234, abril 1997.

MIRABETE, Julio Fabbrini. *Processo penal*. São Paulo: Atlas, 1991.

NORONHA, Magalhães. *Curso de direito processual penal*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

FIGUEIREDO, Alex Nunes. *Os crimes materiais contra a ordem tributária: tributação e ação penal respectiva*. 1997. Disponível em: <<http://www.ujgoias.com.br/cgd/9a003.htm>>. Acesso em: 6 ago. 2004.

SOUZA NETTO, José Laurindo de. *A lavagem de dinheiro*. Comentários à Lei n. 9.613/98. 1. ed. Curitiba: Juruá, 2003.

**Os efeitos da fiscalização tributária
no desempenho do Imposto de Renda
da Pessoa Física, 1996-2002**

Menção Honrosa

JOÃO PAULO RAMOS FACHADA MARTINS DA SILVA



OS EFEITOS DA FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA NO DESEMPENHO DO IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA FÍSICA, 1996-2002

RESUMO

1 OBJETIVOS BÁSICOS

Este trabalho tem como objetivo analisar empiricamente os efeitos de variáveis associadas à fiscalização tributária e a diversos fatores socioeconômicos sobre a sonegação fiscal.

2 METODOLOGIA UTILIZADA

A metodologia aplicada estima diretamente o valor dos tributos arrecadados, em vez de primeiro tentar construir uma medida da sonegação fiscal, e então extrapolar dessa medida de sonegação para o valor arrecadado. Em particular, a análise empírica é baseada em dois modelos, ambos estimados usando uma combinação de séries temporais e dados em corte transversal, a nível estadual, para os anos 1996-2002. Um modelo especifica o valor médio do imposto pago por declarante, como função do percentual de contribuintes fiscalizados e de uma variedade de fatores socioeconômicos. Outro modelo especifica o número de declarantes per capita, em termos percentuais, em função de algumas dessas mesmas variáveis. Esta decomposição permite-nos separar os efeitos das variáveis explicativas em um “efeito valor pago” e em um “efeito percentual de declarantes”.

3 ADEQUAÇÃO DO TRABALHO AOS CRITÉRIOS DE JULGAMENTO

3.1 *Relação custo versus benefícios*

Os resultados apresentados neste trabalho confirmam o papel central da fiscalização no processo de arrecadação tributária. Gastos adicionais em fiscalização tributária aparentam ter uma produtividade marginal substancial, devido não apenas aos seus efeitos diretos, mas também aos indiretos. Por outro lado, o aumento no percentual de contribuintes fiscalizados parece aumentar o número de contribuintes que não preenche suas declarações. Já a utilização dos dados da movimentação financeira pela Secretaria da Receita Federal (SRF) fez reduzir o imposto pago por declarante, mas aumentar o percentual de declarantes per capita. Finalmente, os resultados mostram uma maior efetividade de fiscalizar mais contribuintes mais superficialmente, em relação a fiscalizar menos contribuintes em maior profundidade.

Deste modo, mostramos com este trabalho a importância da política atual da fiscalização, de promover um maior número de fiscalizações pontuais. Sem custo, através de uma seleção de contribuintes adequada, e da determinação de que as fiscalizações sejam pontuais, os benefícios conseguidos em termos de arrecadação voluntária de tributos são muito grandes, e aplicados em toda a Secretaria da Receita Federal.

Benefícios indiretos decorrem da forte correlação verificada entre o grau de escolaridade e a sonegação fiscal: quanto maior o percentual da população adulta com pelo menos nível médio de escolaridade maior a sonegação fiscal e maior o número de declarantes. Este resultado sugere uma margem potencial de oportunidade para atuação da SRF, no sentido de promover um maior esclarecimento da população de baixa escolaridade e de trabalhar na direção da simplificação do processo de preenchimento das declarações.

3.2 *Aumento de produtividade*

A análise empírica apresentada, usando uma combinação de séries temporais e dados em corte transversal, a nível estadual, para os anos

1996-2002, mostrou que fiscalizar mais contribuintes mais superficialmente (maior percentual de contribuintes fiscalizados) têm efeitos sobre a performance da arrecadação do imposto de renda das pessoas físicas inquestionáveis, o que não pode ser demonstrado quando fiscalizamos menos contribuintes em maior profundidade (maior imposto autuado por declarante). Assim, um direcionamento das políticas de fiscalização no sentido desse aumento do número de fiscalizações pontuais, mesmo sem o aumento do número de servidores, pode aumentar a produtividade da atividade de fiscalização.

3.3 Viabilidade de implementação

As conclusões do trabalho confirmam uma política já definida pela Coordenação de Fiscalização, mas que ainda é questionada em algumas áreas. O trabalho reforça essa política, podendo contribuir para o convencimento de que os resultados alcançados na arrecadação espontânea são maiores quando realizamos um maior número de fiscalizações pontuais.

O público-alvo atingido pelo trabalho é constituído por todos os servidores que trabalham na fiscalização, tanto nos órgãos centrais, como nos regionais e nos locais.

3.4 Valorização do servidor

Os benefícios do presente trabalho para a valorização dos servidores da fiscalização estão relacionados ao aumento na sua motivação decorrentes do conhecimento dos resultados indiretos do seu trabalho, muito maiores do que os resultados diretos, ao mostrar o aumento do recolhimento espontâneo de tributos em consequência de uma melhor seleção das fiscalizações por eles realizadas.

3.5 Melhoria da qualidade do serviço prestado

As conclusões deste trabalho, ao confirmar as vantagens da política de fiscalização utilizada, têm impacto direto no objetivo de aprimorar a qualidade e a produtividade do trabalho fiscal.

3.6 Promoção da justiça fiscal e social dos tributos

A utilização de uma política de fiscalização adequada, reduzindo a sonegação fiscal e aumentando o cumprimento espontâneo das obrigações tributárias pelo contribuinte, tem influência direta no cumprimento da função social dos tributos e seu reflexo no exercício da cidadania e na educação voltada para o cumprimento voluntário das obrigações tributárias.

4 PRINCIPAIS CONCLUSÕES

Os resultados obtidos confirmaram o papel central da fiscalização no processo de arrecadação tributária. As restrições ao aumento no número de auditores-fiscais, incluindo-os numa política geral de limitar o número de funcionários públicos e o tamanho dos órgãos públicos, tem um custo muito grande para a sociedade brasileira. Gastos adicionais em fiscalização tributária aparentam ter uma produtividade marginal substancial, devido não apenas aos seus efeitos diretos, mas também aos indiretos. Por outro lado, o aumento no percentual de contribuintes fiscalizados parece aumentar o número de contribuintes que não preenche suas declarações de rendimentos. Já com a utilização da movimentação financeira pela Receita Federal, os contribuintes reduziram o imposto pago por declarante, mas aumentou o percentual de declarantes per capita. Finalmente, os resultados mostram uma maior efetividade de fiscalizar mais contribuintes mais superficialmente, em relação a fiscalizar menos contribuintes em maior profundidade.

Com relação aos fatores socioeconômicos, o resultado mais interessante deste estudo é a forte correlação entre o grau de escolaridade e a sonegação fiscal: quanto maior o percentual da população adulta com pelo menos nível médio de escolaridade maior a sonegação fiscal e maior o número de declarantes. Este resultado sugeriria uma margem potencial de oportunidade para atuação da Secretaria da Receita Federal, no sentido de promover um maior esclarecimento da população de baixa escolaridade e de trabalhar na direção da simplificação do processo de preenchimento das declarações.

OS EFEITOS DA FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA NO DESEMPENHO DO IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA FÍSICA, 1996-2002

1 INTRODUÇÃO

A sonegação fiscal é um fenômeno universal, quantitativamente significativa, que afeta a equidade, a eficiência e a simplicidade do sistema tributário. Ela ocorre em todas as sociedades, classes sociais, atividades e sistemas econômicos, independentemente das estruturas econômica e tributária, das rendas auferidas pelos contribuintes e da cultura do país. Por exemplo, nos EUA, o Internal Revenue Service (IRS) estima que cerca de 17% do imposto de renda devido pelas pessoas físicas não é pago (IRS, 1996); esse valor, na maioria dos outros países, inclusive o Brasil, é provavelmente maior, mas não existem estimativas confiáveis que o quantifiquem. Também nos EUA, os custos para o IRS arrecadar tributos são estimados em apenas 0,6% do total arrecadado. Mas os custos para os contribuintes, que incluem o tempo e o dinheiro gasto para fazer as declarações, são estimados em cerca de 10% do arrecadado, em grande parte devido à complexidade da legislação (SLEMROD, 1996). Tendo em vista a sua magnitude, verifica-se que o potencial de sonegação e os custos de arrecadação precisam ser considerados no projeto de uma estrutura tributária, e que os modelos *standard* de tributação e suas conclusões precisam levar esses dados em consideração. Bird (1983), Mansfield (1988) e Tanzi e Pellechio (1996) apresentam sumários úteis sobre os problemas práticos de interação entre política tributária e administração tributária.

Estudiosos da evolução histórica das estruturas tributárias, especificamente Hinrichs (1966) e Musgrave (1969), também mostraram a importância da administração tributária para a política tributária. Eles sugerem que mudanças na tecnologia da administração tributária, incluindo a globalização e a evolução do sistema financeiro, fizeram as estruturas tributárias evoluírem de impostos progressivos sobre a renda das pessoas para estruturas mais planas de impostos de renda. Alt (1983), por sua vez, enfatizou o papel da administração e os custos para os contribuintes cumprirem suas obrigações tributárias. Ele argumenta que se tornou muito mais fácil cobrar impostos de empresas organizadas do que de famílias, e que uma das explicações para a adoção generalizada de impostos sobre o valor agregado é que esse sistema aumenta os custos para o contribuinte cumprir voluntariamente suas obrigações tributárias, sem aumentar os custos da administração tributária.

O modelo básico de sonegação fiscal, de Allingham e Sandmo (1972), trata a sonegação fiscal como uma decisão racional individual baseada em probabilidades de detecção e condenação, assim como em níveis de punição. Os contribuintes escolhem a renda declarada, e conseqüentemente a renda sonegada, com o objetivo de maximizar a sua utilidade esperada, confrontando o ganho decorrente da renda não declarada com os riscos de ser fiscalizado e multado. Porém, quando comparamos os resultados do modelo com evidências empíricas, como as apresentadas na seção 2.4, verificamos que as pessoas deveriam sonegar bem mais do que elas realmente sonegam. Conseqüentemente, verifica-se que outros fatores, além da detecção e da punição, devem afetar as decisões de sonegação.

O fenômeno da sonegação fiscal constitui então um fato gerador de várias questões desafiadoras para os órgãos de administração tributária: a definição dos recursos que devem ser alocados para fiscalizar os suspeitos de sonegação; a distribuição desses recursos entre as diversas classes de contribuintes; a escolha entre fiscalizar mais contribuintes mais superficialmente ou menos contribuintes em maior profundidade; a definição dos recursos que devem ser alocados para dar assistência ao contribuinte, em vez de monitorá-lo; e a possibilidade de a sone-

gação ser reduzida com apelos à consciência dos contribuintes, ou ao seu senso de justiça, ou com recompensas pela sua honestidade. Mas a formulação de políticas para combater a sonegação fiscal tem sido difícil, pois existem poucas informações quantitativas confiáveis sobre os efeitos dessas políticas e das alternativas existentes. A informação fundamental para qualquer análise é saber quanto os contribuintes alterariam seus pagamentos voluntários em resposta a um conjunto de possíveis políticas alternativas. Trabalhos empíricos são fundamentais, já que a sonegação fiscal é obviamente importante para todos os países, e apenas o caso dos EUA tem sido extensamente analisado.¹

O objetivo deste trabalho é investigar empiricamente quais os fatores que afetam o desempenho do Imposto de Renda da Pessoa Física (IRPF) no Brasil. Em particular, investigamos o efeito total da fiscalização tributária na arrecadação, medida pelo valor médio do Imposto de Renda pago por declarante e pelo percentual de declarantes *per capita*. No Brasil, isso nunca foi feito. Apesar dos efeitos diretos das fiscalizações serem conhecidos, nunca foram feitas estimativas dos seus efeitos indiretos. Até hoje, apenas a renda diretamente obtida das fiscalizações foi mensurada. Neste trabalho procuramos verificar se os aumentos na arrecadação, tanto entre os contribuintes fiscalizados como entre os não fiscalizados, decorrem de aumentos da probabilidade de os contribuintes serem fiscalizados.

Nosso trabalho empírico estima diretamente o valor dos tributos arrecadados, em vez de primeiro tentar construir uma medida da sonegação fiscal e então extrapolar dessa medida de sonegação para o valor do imposto. Isso é coerente com a literatura teórica na qual os contribuintes típicos decidem o nível ótimo da renda a declarar, em oposição a decidir o nível ótimo de renda a sonegar. Em particular, nossa análise empírica é baseada em dois modelos, ambos estimados, usando uma combinação de séries temporais e dados em corte transversal, em nível estadual, para os anos 1996-2002. Um modelo especifica o valor médio do imposto pago por declarante, como função do percentual de

1 Existem poucos trabalhos sobre outros países, tais como a Jamaica, a Holanda e a Espanha. Ver Sawicki (1983).

contribuintes fiscalizados e de uma variedade de fatores socioeconômicos. Outro modelo especifica o número de declarantes *per capita*, em termos percentuais, em função de algumas dessas mesmas variáveis. Essa decomposição permite-nos separar os efeitos das variáveis explicativas em um “efeito valor pago” e em um “efeito percentual de declarantes”. Nós então repetimos a análise, substituindo nos modelos o percentual de contribuintes fiscalizados pelo valor total dos impostos e multas decorrentes de fiscalizações, com o objetivo de verificar qual das variáveis é mais relevante. A natureza de séries temporais dos nossos dados também nos permite investigar a *performance* global do processo de arrecadação do Imposto de Renda nos anos 1996-2002.

Este trabalho é organizado como segue: a seção 2 apresenta uma revisão da literatura sobre sonegação fiscal; a seção 3 descreve nossos dados, procedimentos de estimação e resultados sobre o desempenho do Imposto de Renda da Pessoa Física nos anos 1996-2002, e sumariza outros resultados empíricos de interesse geral; e a seção 4 apresenta as conclusões, com alguns comentários sobre as implicações políticas dos nossos resultados.

2 REVISÃO DE LITERATURA

2.1 Definição de sonegação fiscal

De acordo com Roth et al. (1989) “cumprir voluntariamente as obrigações tributárias significa preencher todas as declarações requeridas no prazo, e incluir nessas declarações toda a disponibilidade de renda de acordo com a legislação e com as decisões judiciais aplicáveis ao período declarado” (p. 21). Em princípio, essa definição claramente mostra a diferença entre cumprir e não cumprir voluntariamente as obrigações tributárias. Porém, o contribuinte pode não cumprir suas obrigações tributárias devido a um erro não intencional ao preencher suas declarações, ou devido a uma intenção definida de pagar menos impostos, ou ainda devido à falta de uma linha clara separando o que é legal e o que não é legal. Kay (1980, p. 136) oferece um par de definições que nos permite diferenciar melhor a sonegação da elisão. “Sonegar é relacionado com

esconder ou subdeclarar a natureza da transação; já elidir é relacionado com uma transação admitida, mas que foi arranjada de maneira que os seus resultados tributários sejam diferentes do previsto na legislação”.

Na prática, o não-cumprimento voluntário das obrigações tributárias pode ser causado por erros, desinformação, dificuldade de entendimento, negligência ou pode ser intencional. Essas diferenças de motivação, associadas ao fato de existirem muitas áreas cinzentas em que a linha divisória entre a legalidade e a ilegalidade não é clara, impedem a diferenciação perfeita entre os diversos tipos de respostas à tributação.

Apesar de existirem razões para diferenciar as diferentes categorias de respostas à tributação, essa diferenciação não é crucial para o nosso modelo, pois este estima diretamente o valor dos tributos arrecadados, sem precisar construir nenhuma medida da sonegação fiscal.

2.2 O modelo de Allingham-Sandmo e suas limitações

A análise econômica contemporânea do crime começou em 1968, com o artigo clássico de Gary S. Becker *Crime and Punishment: an Economic Approach*. O objetivo básico desse artigo era definir a quantidade de recursos e de punições que deveriam ser usados para minimizar as perdas sociais das infrações. No modelo geral, indivíduos decidiam se deveriam ou não cometer crimes, comparando os benefícios financeiros e não financeiros de cometer crimes com a probabilidade e o custo das punições. Becker mencionou a sonegação fiscal como uma possível área de aplicação do seu modelo geral. Com base nesse modelo geral, Allingham e Sandmo (1972) estabeleceram um modelo pioneiro baseado na maximização da utilidade esperada para a análise da sonegação fiscal.

A formulação de referência de Allingham e Sandmo (a partir de agora A-S) (1972) trata a sonegação fiscal como uma decisão racional individual baseada tanto em probabilidades de detecção e condenação quanto em níveis de punição. Nesse caso a verdadeira base de cálculo do imposto é exógena, conhecida pelo contribuinte, mas não facilmente observável pela administração tributária. Então, sob certas circunstân-

cias, o contribuinte será tentado a declarar uma renda tributária menor que a verdadeira. No modelo A-S, o que pode deter um indivíduo de sonegar o Imposto de Renda é uma probabilidade fixa (p) de que a renda tributável não declarada seja detectada e sujeita a uma penalidade proporcional (θ), maior do que o pagamento do imposto verdadeiro.

No modelo A-S todas as decisões reais e a renda tributável (y) são fixas; somente a renda declarada pelo contribuinte é escolhida. O contribuinte, com aversão ao risco, escolhe a renda declarada (x), em que $x \leq y$, e conseqüentemente a renda sonegada ($y-x$), com o objetivo de maximizar a sua utilidade esperada (EU):

$$(1) EU = (1p).U(v + t.(y-x)) + p.U(v-\theta.(y-x))$$

em que “ v ” representa a verdadeira renda depois dos impostos ($v = y.(1-t)$) e “ t ” a alíquota (proporcional) do imposto sobre a renda. A função de utilidade de von Neumann-Morgenstern $U(.)$ representa a preferência individual em relação ao risco.

A condição de primeira ordem para um valor interior de sonegação ótimo é:

$$(2) U'(y_A) / U'(y_U) = (1-p).t / p.\theta$$

em que $y_A = (v-q.(y-x))$ e $y_U = (v+t.(y-x))$ se referem à renda, caso esta seja fiscalizada ou não fiscalizada, respectivamente.

Neste modelo a escolha de sonegar e de quanto sonegar é similar à escolha de jogar e de quanto jogar. Cada unidade de renda tributável não declarada oferece um prêmio “ t ” com probabilidade $(1-p)$, juntamente com uma penalidade “ θ ” com probabilidade “ p ”. Somente no caso de o prêmio esperado neste jogo “ $(1-p).t-p.\theta$ ” ser positivo é que o contribuinte arriscará sonegar, numa quantidade que dependerá do prêmio esperado e da aversão ao risco do contribuinte.

A versão simples do modelo A-S tem sido muito criticada, pois falha quando confrontada com a realidade. Para os EUA, considerando “ p ” a fração dos contribuintes fiscalizados, cerca de 0,015, e “ θ ” a penalidade para a sonegação não criminosa, cerca de 0,2, baseado num grau de aversão ao risco similar ao de outras situações, as pessoas deveriam sonegar bem mais do que aparentemente sonegam (Slemrod e Yitzkaki,

2000). Para o Brasil, para indivíduos neutros ao risco, mesmo com uma penalidade maior (θ é 75% para sonegação não criminosa), e com alíquotas de cerca de 25%, considerando que os contribuintes não pagariam nenhum imposto se " $p < t/(t+\theta)$ ", teríamos de ter um percentual mínimo de contribuintes fiscalizados de 25% para que não houvesse sonegação fiscal. Mesmo que as penalidades fossem aumentadas, o modelo continuaria a prever um alto nível de sonegação fiscal. No entanto, vários estudos oferecem evidências de que muitos contribuintes escolhem declarar sua renda real e de que, entre aqueles que sonegam, o valor sonegado é muito menor do que o previsto pelo modelo. Webley et al. (1991), por exemplo, reportam a existência sistemática de contribuintes não sonegadores. Baldry (1987), por sua vez, apresenta um estudo empírico que suporta a existência de indivíduos honestos. A questão intrigante torna-se então o porquê de as pessoas pagarem impostos, em vez de o porquê de as pessoas sonegarem.

Parte da explicação deriva do aumento da quantidade de informações declaradas à administração tributária em meios magnéticos, que facilitam o cruzamento de informações, como no caso da obrigatoriedade tanto dos empregadores quanto dos empregados declararem os salários. Isso limita as possibilidades de sonegação fiscal, mas, mesmo assim, não é suficiente para explicar o nível de cumprimento das obrigações tributárias.

2.3 Extensões ao modelo de Allingham-Sandmo

Em consequência do confronto entre o modelo básico de Allingham-Sandmo e a realidade de uma sonegação fiscal muito maior do que a real, várias tentativas têm sido feitas para estender o modelo, tentando definir outros fatores que também afetem a decisão de o contribuinte cumprir ou não voluntariamente as suas obrigações tributárias. O contraste entre teoria e evidência tem feito muitos pesquisadores de economia, psicologia, sociologia e direito desenvolverem teorias visando a complementar o enfoque de Allingham-Sandmo.

Uma das tentativas de estender o modelo foi feita por Pecanvel (1979), que concluiu, num modelo conjunto com a oferta de trabalho,

que a inclusão da oferta de mão de obra endógena torna ambígua a decisão sobre a renda declarada, em resposta a mudanças em alíquotas e penalidades. Nesse modelo a decisão sobre quanto declarar é tomada simultaneamente à decisão de quanto trabalhar, e assim é impossível ajustar a oferta de trabalho com base em ser ou não pego sonegando.

O modelo básico também pode ser estendido para tratar de outras fontes de incerteza. Andreoni (1992) introduz uma natureza temporal na decisão de sonegação, reconhecendo o fato da penalidade pelo não-cumprimento das obrigações tributárias, se detectada, ser calculada posteriormente ao ganho da sonegação, permitindo ao sonegador a aplicação desse ganho com alguma taxa de retorno.

Outras extensões do modelo básico incluem incertezas sobre a verdadeira renda disponível e sobre o impacto de diferentes medidas coercitivas contra a sonegação fiscal. Cowell (1990) e Slemrod e Yithzaki (1999) apresentam descrições dessas extensões.

Contudo, nenhuma dessas modificações considera aspectos psicológicos nas suas análises. Existe outro tipo de literatura, centrada não em modelos que maximizam a utilidade esperada, mas em valores, atitudes, percepções e na moral dos indivíduos, e em como os regimes coercitivos e as atitudes tributárias são interdependentes. A interação entre os contribuintes e o governo nunca foi analisada em profundidade, assim como não o foram os incentivos positivos para o cumprimento voluntário das obrigações tributárias. Kinsey (1988) sumariza a literatura que analisa o cumprimento voluntário das obrigações tributárias do ponto de vista sociológico, psicológico e legal, e enfatiza como as normas sociais e as atitudes individuais podem explicar o comportamento dos contribuintes, considerando fatores como a honestidade dos contribuintes, a justiça e a *performance* governamental.

Finalmente, uma extensão do modelo de Allingham-Sandmo que precisa ser mais bem estudada, particularmente no caso do Brasil e de outros países em desenvolvimento, tem relação com os efeitos da prática de prorrogar prazos e conceder anistias para contribuintes que não cumprem suas obrigações tributárias no prazo. Essas políticas fazem com que as pessoas beneficiadas percam o respeito pelas que

pagam impostos corretamente, pelas leis tributárias e pelo governo. Conseqüentemente, na próxima vez que os indivíduos tiverem de fazer as suas declarações para o Imposto de Renda, levarão em consideração que pode ocorrer uma prorrogação de prazo ou uma anistia sem nenhum custo adicional, e então podem escolher não pagar seus tributos.

2.4 Estudos empíricos de sonegação fiscal

A tentativa de descobrir a extensão, características e determinantes da sonegação fiscal tem dois problemas um conceitual e um empírico. O problema conceitual é que, apesar de existir uma linha divisória legal separando sonegação e elisão, na prática a linha é frequentemente difícil de ser observada. O problema empírico é que, por sua natureza, a sonegação não é fácil de medir um mero questionamento não é suficiente.

Um problema genérico nos estudos, tanto de séries temporais como de cortes transversais, é que a probabilidade de detecção é difícil de ser mensurada e, mais ainda, sua variação pode não ser randômica, mas entendida como uma resposta das administrações tributárias a variações percebidas na extensão da sonegação e na efetividade da coerção. A virtude dos experimentos controlados é que a fonte de variações em “p” não é ambígua e não é uma resposta ao ambiente. Experimentos controlados têm sido usados extensivamente desde o final dos anos 60 para investigar uma grande variedade de problemas econômicos. Sua aplicabilidade às pesquisas sobre o cumprimento das obrigações tributárias foi discutida por Boruch (1989), que recomendou que as administrações tributárias e os pesquisadores externos colaborassem para expandir o uso de experimentos de campo, para analisar os efeitos de inovações na administração tributária.

Um dos primeiros exemplos de experimentos de campo para analisar efeitos da administração tributária foi o de Schwartz e Orleans (1967), que contataram randomicamente grupos selecionados de contribuintes. A um grupo, fizeram perguntas que “enfatazaram a severidade das sanções disponíveis pelos governos e a possibilidade de os sonegadores serem presos” (o grupo das sanções). A outro grupo, questionaram as razões

morais para se pagar os tributos (o grupo da consciência). Um terceiro grupo serviu de placebo, respondendo a questões básicas, e um quarto grupo serviu como controle não trabalhado. A análise empírica foi baseada nas mudanças ocorridas entre 1961 e 1962 na renda declarada, nas deduções e no valor do imposto. Conforme esperado, o “grupo da consciência” apresentou um grande aumento na renda declarada e no valor do imposto em relação aos grupos placebo e de controle. Já, contrariamente ao esperado, o “grupo das sanções” declarou um aumento no total de deduções. Os autores especularam que os membros do grupo responderam baseados em “você pode me obrigar a admitir uma renda maior, mas eu vou achar um jeito de a conseguir de volta”.

A mais confiável fonte de informações sobre o comportamento voluntário das obrigações tributárias é o programa *IRS's Taxpayer Compliance Masurement Program TCMP*, sobre o imposto de renda federal dos EUA. Nesse programa, a cada três anos, entre 1965 e 1988, o IRS conduziu auditorias intensivas em uma amostra aleatória de contribuintes largamente estratificada, usando os resultados para desenvolver uma fórmula para selecionar declarações para auditorias regulares. Os dados do TCMP consistem num relatório de análise linha a linha da declaração do contribuinte e de comparação com o que o auditor concluiu ser correto. A análise dos dados do TCMP (IRS, 1996) sugere que a sonegação é de cerca de 17% do imposto real. Contudo, a maior parte desse valor se refere a não-declarantes e a estimativas de não-pagamento de impostos não detectadas pelo TCMP, visto que a taxa de não-cumprimento das obrigações tributárias detectada pelo TCMP é de 7,3%. A extensão da sonegação varia largamente, tanto na omissão da renda bruta como nas deduções, entre as diversas classes de contribuintes e faixas de renda. Finalmente, o estudo mostrou que, dentro de cada grupo definido pela renda, idade, ou outra categoria demográfica, há contribuintes que sonegam, outros que não sonegam e outros ainda que (provavelmente sem advertência) pagam mais do que o devido. De acordo com o TCMP1988, 40% dos contribuintes sonegaram imposto de renda, 53% declararam corretamente e 7% pagaram a mais seus impostos. Considerando que os pagamentos a mais decorreram de erros, e que a mesma proporção dos que pagaram a menos também errou, concluímos que aproximadamente 67% dos contribuintes tiveram

a intenção de pagar seus tributos corretamente, valor muito maior do que o sugerido por qualquer modelo de sonegação fiscal.

Uma série de experimentos sobre coerção no Imposto de Renda, para testar estratégias alternativas para melhorar a administração tributária e aumentar o cumprimento voluntário das obrigações tributárias, foi realizada pelo Departamento da Receita de Minnesota (SLEMROD et al., 2001). Aproximadamente 47.000 contribuintes, dos 1.835.000 que preencheram declarações de renda em 1993, foram selecionados aleatoriamente para um dos cinco “tratamentos” experimentais administrados no início do preenchimento das declarações de 1994. A um grupo foi oferecida assistência tributária, inclusive ajuda na declaração de renda federal que não foi oferecida pelo estado. Outro recebeu uma declaração de renda de Minnesota reestruturada, com linhas adicionais para reportar ajustes à declaração federal. Dois grupos adicionais receberam cartas “educativas” do Comissário de renda que apelaram para o senso de equidade dos contribuintes e para as normas sociais. O quinto grupo teve um experimento projetado para aprender sobre o impacto de um aumento da probabilidade de fiscalização. Esse grupo, de 1.724 contribuintes selecionados aleatoriamente, foi informado, por carta registrada da autoridade tributária, de que as declarações que iriam preencher, tanto estaduais como federais, seriam cuidadosamente examinadas. Foram também informados de que, caso fossem encontradas irregularidades, as declarações estaduais e federais dos últimos anos seriam reexaminadas, segundo a lei. A carta foi enviada após a conclusão do ano fiscal, no início do período de preenchimento das declarações, para não afetar comportamentos que pudessem afetar a renda recebida, consistentemente com a assunção do modelo A-S que considera a renda tributável fixa. Esse foi um experimento especialmente interessante para estimar a extensão da sonegação fiscal. Nessas condições, supõe-se que os contribuintes que receberam essa carta têm um “p” igual a um, apesar de existir a possibilidade de alguns acharem que a ameaça era improvável.

Os autores verificaram que o efeito do experimento dependeu do nível de renda. Contribuintes do grupo fiscalizado com rendas tributáveis baixas (menos de US\$ 10.000,00) e médias (entre US\$ 10.000,00 e

US\$ 100.000,00) aumentaram a renda declarada entre 1993 e 1994, em relação ao grupo de controle, em 12,1%, descontada a inflação, o que foi interpretado como presença de sonegação. O efeito foi muito maior em contribuintes com maiores oportunidades de sonegar, cujas fontes de renda eram autônomas ou da atividade rural, chegando a 145,3% nos contribuintes com renda tributável baixa nessas condições. Contudo, apenas os contribuintes com renda média tiveram significância ao nível de 10%. Mas, agregando todos os grupos de baixas e médias rendas, a diferença encontrada foi inferior a 2% do total dos impostos pagos, o que é bem inferior aos 7,3% detectado pelo TCMP e aos 17% estimados pelo IRS. Surpreendentemente, contudo, o imposto do grupo fiscalizado com rendas mais altas (pouco mais de 3% dos contribuintes com mais de US\$ 100.000,00 representando 30,1% do imposto pago) caiu significativamente em 1994, em relação ao grupo de controle, 34,8% nos casos de contribuintes com maiores oportunidades de sonegação e 16,6% no caso dos contribuintes com menores oportunidades de sonegação. Uma possível explicação para esse resultado “perverso” é que, com a “ameaça”, os contribuintes procuraram consultoria profissional, que encontrou possibilidades de deduções anteriormente desconhecidas por eles. Os dados confirmaram um aumento no percentual das declarações preenchidas com o uso de assistência profissional, não só no grupo de rendas mais altas, mas também nos outros grupos que receberam a carta, mas esse fato não é significativo para justificar a queda na renda tributável. Outra possível explicação se fundamenta numa extensão do modelo de Allingham-Sandmo, na qual os contribuintes acreditam que a probabilidade de serem fiscalizados depende do que seria declarado. Nesse caso os contribuintes acreditam que sua verdadeira renda tributável não pode ser verificada.

As conclusões desse experimento revelaram que a magnitude e a natureza do ajuste feito pelos contribuintes dependem bastante de como eles interpretam as cartas. Apesar de o experimento ter sido feito com o objetivo de sinalizar uma auditoria certa, na realidade o seu sucesso foi limitado na captura da atenção dos contribuintes. Muitos não acreditaram que a auditoria pudesse detectar o tipo de sonegação que eles realizavam, outros não acreditaram que o estado de Minnesota tivesse recursos para fazer fiscalizações em larga escala, e outros ainda não

quiseram mudar seu padrão de sonegação em relação aos anos anteriores, pois, nesse caso, seriam mais facilmente detectados.

Alternativamente, Dubin et al. (1990) usaram uma combinação de séries temporais e dados em corte transversal, em nível estadual, entre 1977 e 1985, para investigar o impacto das taxas de fiscalização e das alíquotas dos tributos no cumprimento voluntário das obrigações tributárias. Eles não realizaram uma medição direta da sonegação, mas, em vez disso, usaram os impostos arrecadados por declaração preenchida e declarações preenchidas *per capita*, como medidas inversas do não-cumprimento das obrigações. Eles concluíram que o declínio contínuo da taxas de fiscalização no período causou significativo declínio na arrecadação tributária do IRS. Contudo, verificaram que mudanças no cumprimento das obrigações tributárias também foram afetadas por mudanças na economia, e que a medição das probabilidades de detecção é sujeita aos mesmos problemas de endogeneidade que as análises em corte transversal. Alguns dos resultados mais significativos encontrados no trabalho mostram que o aumento das taxas de fiscalização diminuiu o número de declarantes *per capita*, e que o aumento do percentual da população com pelo menos segundo grau teve uma forte correlação positiva com o número de declarantes.

Apesar de toda a pesquisa que vem sendo feita, mais trabalhos empíricos são necessários para confirmar a existência das extensões propostas para o modelo básico de Allingham-Sandmo e para quantificar as influências de cada variável na sonegação fiscal. Na próxima seção apresentamos nosso estudo empírico, que objetiva investigar quais os fatores que afetam o desempenho do Imposto de Renda da Pessoa Física (IRPF) no Brasil.

3 ANÁLISE EMPÍRICA

Tendo em vista a importância da sonegação fiscal, trabalhos empíricos são necessários para confirmar e quantificar a influência da fiscalização tributária e da situação socioeconômica na sua magnitude. Particularmente no caso do Brasil, quase nada foi feito nesse sentido. Visando a contribuir para reduzir essa falta, apresentamos a seguir uma

análise dos fatores que afetam o desempenho do Imposto de Renda da Pessoa Física (IRPF) no Brasil.

Nossa análise empírica gera estimativas sobre os efeitos do percentual de contribuintes fiscalizados e dos valores das autuações de Imposto de Renda da Pessoa Física no valor médio do imposto pago por declarante e no percentual de declarantes *per capita*. O Imposto de Renda da Pessoa Física incide sobre rendimentos do capital e do trabalho. Na maioria das situações relativas à remuneração do trabalho e em alguns casos relativos à remuneração do capital, o Imposto de Renda devido é calculado e retido pela fonte pagadora à medida que os pagamentos são efetuados. Nos casos em que não há retenção na fonte, o contribuinte deve tomar a iniciativa de apurar o imposto a pagar e recolhê-lo aos cofres públicos. A declaração de ajuste, entregue após o final do ano, possibilita ao declarante consolidar as suas fontes de renda, contabilizar as despesas dedutíveis e calcular o imposto devido, o qual, comparado com o imposto já efetivamente pago, resultará em um imposto a pagar ou a restituir.

A variável que nós escolhemos imposto pago por declarante considera apenas os valores do Imposto de Renda da Pessoa Física, sem incluir os valores tributados na fonte. A escolha dessa variável, sem o retido pela fonte, deve-se às menores oportunidades de sonegação dos valores retidos pelas fontes pagadoras, que independem de decisões do contribuinte.

A relativa estabilidade na legislação do Imposto de Renda no período estudado desde 1995 não há mudanças significativas e a iniciativa da administração tributária federal de manter os prazos previamente estipulados para a entrega das declarações, pondo fim à reiterada prática de anos anteriores de previsíveis prorrogações, permitiram-nos analisar as variações do imposto pago por declarante e do número de declarantes *per capita*, em termos percentuais, sem termos de considerar os efeitos dessas mudanças.

Para a nossa análise, inicialmente especificamos um modelo no qual o imposto pago por declarante depende do percentual de contribuintes fiscalizados, da renda *per capita* e de várias outras variáveis

socioeconômicas. Esse modelo procura quantificar as variáveis que afetam a sonegação fiscal dos declarantes. Depois especificamos um segundo modelo, que relaciona o número de declarantes *per capita*, em termos percentuais, com algumas dessas mesmas variáveis. Nesse caso procuramos verificar as variáveis que afetam os não-declarantes. Posteriormente, repetimos as análises, utilizando os valores das autuações em substituição ao percentual de contribuintes fiscalizados, visando a estimar os efeitos indiretos das variações das políticas de fiscalização na arrecadação tributária.

3.1 Dados

A maior parte da nossa análise é baseada em dados fornecidos pela Secretaria da Receita Federal (SRF), cobrindo os anos de 1996 a 2002. Esses dados, em nível estadual, são o número de declarações de Imposto de Renda da Pessoa Física recebidas, o número de declarações de Imposto de Renda da Pessoa Física retidas em malha, o número de fiscalizações de IRPF realizadas, o valor do IRPF pago e o valor do IRPF e das penalidades adicionais decorrentes de fiscalizações. Para alguns estados, os dados correspondem a uma Delegacia da Receita Federal. Para a maioria, no entanto, os dados correspondem a várias Delegacias, e são agregados para obter o valor correspondente a cada estado.

Em teoria, dados menos agregados poderiam facilitar nossa análise. Mas diversas limitações restringem a possibilidade de usá-los. Dados em nível de cada Delegacia, que nos permitiriam aumentar o número de observações anuais de 27 para 107, não foram usados, pois diversos dados socioeconômicos utilizados na nossa análise não estão disponíveis no nível de desagregação necessário. Portanto, as seguintes cinco variáveis primárias foram utilizadas, com base nos dados da SRF: (1) número de declarações de Imposto de Renda da Pessoa Física recebidas; (2) número de declarações do Imposto de Renda da Pessoa Física retidas em malha; (3) número de fiscalizações de Imposto de Renda da Pessoa Física realizadas; (4) Imposto de Renda da Pessoa Física pago; e (5) imposto e penalidades adicionais decorrentes das fiscalizações de Imposto de Renda da Pessoa Física.

Usando essas cinco variáveis primárias, as seguintes variáveis secundárias, usadas em nossa análise, foram construídas:

- IPD: valor do Imposto de Renda da Pessoa Física pago, dividido pelo número de declarações de pessoa física recebidas, em reais, em 1996 imposto pago por declarante;
- PDC: número de declarantes de Imposto de Renda da Pessoa Física, em relação à população total, em termos percentuais percentual de declarantes *per capita*;
- IAD: valor do imposto e das penalidades adicionais decorrentes das fiscalizações de Imposto de Renda da Pessoa Física, dividido pelo número de declarações de Imposto de Renda da Pessoa Física recebidas, em reais, em 1996 imposto autuado por declarante;
- PF: percentual de contribuintes fiscalizados ou com declarações de Imposto de Renda da Pessoa Física retidas em malha, dividido pelo número de declarações de pessoa física recebidas percentual de contribuintes fiscalizados.

A escolha do percentual de contribuintes fiscalizados, englobando as pessoas físicas fiscalizadas e as retidas em malha, foi feita após verificar qual o resultado mais significativo para o modelo. A percepção dos contribuintes em cada caso é diferente. As pessoas físicas fiscalizadas e autuadas em um ano tendem a não repetir no ano seguinte os mesmos tipos de infração. Já as pessoas físicas retidas em malha, mesmo que ainda não saibam o motivo de terem ficado retidas, e mesmo que ainda não tenham sido autuadas, também tendem a ser mais cuidadosas na declaração do ano seguinte. Mas, em ambos os casos, e também para os contribuintes não fiscalizados, os efeitos são os mesmos: a sensação de que a probabilidade de detecção da sonegação é maior.

Também vários indicadores socioeconômicos extraídos de uma variedade de fontes foram utilizados. Eles são todos reportados numa base anual:

- PED: percentual da população adulta com no mínimo educação de nível médio;
- TD: taxa de desemprego;

- RFCR: renda familiar *per capita* média, em reais, em 1996;
- RFCN: renda familiar *per capita* média nominal;
- PSA: percentual da força de trabalho que ganha acima de cinco salários mínimos e que trabalha no setor de serviços ou no comércio;
- PFA: percentual de famílias na atividade agrícola, em relação ao número total de famílias.

Vários outros indicadores foram testados, mas não incluídos no modelo final, pois os resultados encontrados não foram significantes. Um desses indicadores é o percentual da população com pelo menos 65 anos, que tem reduções especiais nos impostos² e que apresentou o sinal esperado, mas com uma significância estatística muito baixa. Outro é o percentual de famílias incluídas em algum programa de transferência de renda, em relação ao número total de famílias, cujos resultados não foram significantes, provavelmente devido a essas famílias estarem muito abaixo dos limites de isenção de imposto. Um terceiro é o número de famílias *per capita*, cujo aumento significa que as famílias estão diminuindo e, conseqüentemente, que o número de declarantes deveria aumentar, o que provocaria uma redução da renda por declaração, mas que também não apresentou resultados significativos.

Para a análise dos setores da atividade econômica que influenciam positiva ou negativamente o desempenho do IRPF foram feitos vários testes. Inicialmente usamos os dados da Pesquisas Nacionais de Amostras de Domicílios PNADs, estratificados em oito setores da atividade econômica,³ mas os resultados não foram os esperados. A causa das discrepâncias deveu-se, provavelmente, ao fato de que grande parte da população brasileira está abaixo do limite de isenção do Imposto de Renda. Conseqüentemente, a variação no percentual da força de trabalho que atua em cada setor pode não representar a variação do número de declarantes daquele setor. Assim, novos testes foram implementados

2 No cálculo do imposto, pode ser deduzida do rendimento bruto a parcela isenta dos rendimentos provenientes de aposentadoria e pensão, a partir do mês em que o contribuinte completar 65 anos de idade, limitada a R\$ 900,00 até 31/12/2001 e a R\$ 1.058,00 a partir de 1o/1/2002.

3 Agricultura, extrativismo mineral, indústria de transformação, construção civil, administração pública, comércio, serviços e serviços de utilidade pública.

utilizando os dados das Relações Anuais de Informações Sociais do Ministério do Trabalho RAIS/MTb, que engloba o conjunto de empresas que mantêm vínculos empregatícios formais, envolvendo apenas os trabalhadores que ganham acima de cinco salários mínimos (uma *proxy* do limite de isenção). Nesse caso os resultados foram melhores. Para o nosso modelo, escolhemos os dois setores cujos resultados foram mais representativos: o setor de serviços e o de comércio.

As tabelas a seguir apresentam as variáveis utilizadas no estudo. A Tabela 1 apresenta a definição completa de todas as variáveis e das suas fontes. A Tabela 2 apresenta os valores médios das variáveis por ano, com os seus desvios-padrão.

Tabela 1. Definição de variáveis e fontes

- IAD: Imposto autuado por declarante valor do imposto e das penalidades adicionais decorrentes de fiscalizações de Imposto de Renda da Pessoa Física, dividido pelo número de declarações de pessoa física recebidas, em reais, em 1996;
 - IPD: Imposto pago por declarante valor do Imposto de Renda da Pessoa Física pago, dividido pelo número de declarações de pessoa física recebidas, em reais, em 1996;
 - PDC: Percentual de declarantes *per capita* número de declarantes de Imposto de Renda da Pessoa Física em relação à população total, em termos percentuais;
 - PED: Percentual da população adulta com no mínimo educação de nível médio;
 - PF: Percentual de contribuintes fiscalizados percentual de contribuintes fiscalizados ou com declarações de Imposto de Renda da Pessoa Física retidas em malha, dividido pelo número de declarações de pessoa física recebidas;
 - PFA: Percentual de famílias na atividade agrícola, em relação ao número total de famílias;
 - PSA: Percentual da força de trabalho que ganha acima de cinco salários mínimos e que trabalha no setor de serviços e no comércio;
 - RFCR: Renda familiar *per capita* média, em reais, em 1996;
 - RFCN: Renda familiar *per capita* média nominal;
 - TD: Taxa de desemprego.
-

Notas:

- (1) Percentual de famílias na atividade agrícola, percentual da população adulta com no mínimo educação de nível médio; renda familiar *per capita* média, taxa de desemprego e população das Pesquisas Nacionais de Amostra de Domicílios PNADs, de 1996 a 1999 e 2001. Os dados de 2000 e 2002 são estimados.
- (2) Percentual da força de trabalho que ganha acima de cinco salários mínimos empregada, por setor, das Relações Anuais de Informações Sociais do Ministério do Trabalho RAIS/MTb.
- (3) Imposto de Renda da Pessoa Física pago e número de declarações de Imposto de Renda da Pessoa Física recebidas de www.receita.fazenda.gov.br.

Tabela 2. Valores médios das variáveis por ano
(Desvios-padrão entre parênteses)

	1996	1997	1998	1999	2000	2001
IAD	85,08 (251,80)	29,23 (59,28)	33,46 (39,05)	31,74 (36,59)	23,25 (16,86)	31,02 (20,07)
IPD	227,47 (69,07)	201,17 (63,95)	190,46 (99,00)	171,38 (72,31)	138,55 (50,12)	132,13 (69,22)
PDC	4,80 (2,82)	5,41 (3,02)	5,71 (3,15)	5,82 (3,14)	6,98 (3,64)	7,51 (3,81)
PED	19,93 (5,96)	21,18 (6,01)	22,02 (6,09)	23,75 (6,67)	24,22 (6,31)	24,69 (6,51)
PF	7,67 (1,57)	4,51 (1,02)	5,55 (0,99)	7,87 (2,96)	8,93 (1,57)	8,41 (1,70)
PFA	23,75 (12,81)	23,56 (13,05)	22,33 (12,47)	23,23 (12,95)	21,57 (11,85)	20,10 (11,09)
PSA	37,39 (9,54)	37,50 (8,94)	33,33 (9,38)	32,88 (9,31)	32,45 (8,97)	29,56 (9,08)
RFCR	2.498,58 (981,81)	2.395,36 (984,79)	2.426,49 (998,23)	2.199,91 (868,51)	2.086,25 (806,00)	2.028,54 (783,42)
RFCN	2.498,58 (981,81)	2.584,91 (10.62,72)	2.720,29 (11.19,09)	2.745,37 (10.83,86)	2.962,03 (11.44,35)	3.178,69 (1.227,60)
TD	6,91 (2,49)	7,34 (2,47)	8,36 (2,91)	9,31 (3,35)	9,19 (2,90)	9,06 (2,89)

Nota:

(1) Os valores de IPD e PDC são relativos à declaração entregue no ano seguinte ao ano-base considerado.

3.2 Especificações

Com os dados estaduais para os anos de 1996 a 2002, estimamos o IPD e o PDC como funções de PF, PED, TD, RFC, PSA, PFA, PFT e de uma variável Dummy, DUM1, com valor zero para todos os estados

nos anos de 1996 a 1999 e valor um para todos os estados nos anos 2000 e 2001 (declarações entregues em 2001 e 2002, respectivamente). A inclusão de uma variável Dummy para os anos 2000 e 2001 visa a capturar os efeitos das mudanças na utilização de informações relativas à movimentação financeira sujeita à incidência da CPMF, em confronto com os dados constantes das declarações de rendimentos.⁴

As equações do valor declarado IPD e do percentual de declarantes PDC são respectivamente:

$$(7) \quad IPD_{it} = a_0 + a_1.PF_{it} + a_2.PED_{it} + a_3.RFCR_{it} + a_4.PSA_{it} + a_5.PFA_{it} + a_6.TD_{it} + a_7.DUM1_{it} + e_{it}^{IPD}$$

$$(8) \quad PDC_{it} = b_0 + b_1.PF_{it} + b_2.PED_{it} + b_3.RFCN_{it} + b_4.DUM1_{it} + e_{it}^{PDC}$$

Nossa escolha das variáveis independentes para a equação do “efeito valor declarado” foi motivada por dois tipos de considerações: o tamanho da base tributária e o comportamento do contribuinte no cumprimento voluntário das suas obrigações tributárias. As variáveis TD e RFC são relacionadas tanto com a base tributária como com o comportamento do contribuinte no cumprimento das suas obrigações tributárias. Já as variáveis PED, PSA, PFA e TF são relacionadas principalmente com o comportamento do contribuinte no cumprimento das suas obrigações tributárias.

A variável renda familiar *per capita* foi tratada de modo diferente em cada um dos modelos. No modelo do imposto pago por declarante (IPD), utilizamos a renda familiar *per capita* real (RFCR), corrigida pelo IGP-DI médio, da mesma forma que corrigimos o IPD. Já no modelo do percentual de declarantes *per capita* PDC utilizamos a renda familiar *per capita* nominal (RFCN), não corrigida. Com isso tentamos analisar a questão recorrente sobre a necessidade de corrigir monetariamente⁵ os limites de isenção do Imposto de Renda Pessoa Física e as suas

4 Permitida independentemente de autorização judicial, com o advento da Lei nº 10.174, de 9 de janeiro de 2001, e da Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001.

5 Em 1996, a Lei nº. 9.249 extinguiu o instituto da correção monetária para fins fiscais e societários.

respectivas deduções, verificando a influência do seu congelamento no percentual de declarantes *per capita*.

Nossas expectativas com relação aos efeitos das variáveis escolhidas no imposto pago por declarante são baseadas nas considerações teóricas apresentadas anteriormente. As variáveis que são relacionadas tanto com a base tributária como com o comportamento do contribuinte no cumprimento voluntário das suas obrigações tributárias são a taxa de desemprego (TD) e a renda familiar *per capita* real (RFCR). Em geral, elas também nos levam a previsões ambíguas. Grandes taxas de desemprego (TD) podem estar associadas a economias pouco saudáveis e, conseqüentemente, a impostos pagos por declarante baixos. Esse efeito é agravado se o desemprego é associado a economias informais grandes e, conseqüentemente, a uma maior sonegação fiscal. Por outro lado, se a maior parte dos contribuintes desempregados tem renda relativamente baixa, então os impostos pagos por declarante devem subir, pois a cauda inferior da distribuição de renda é eliminada. Assim, esperamos um coeficiente negativo para TD se a eliminação de contribuintes de baixa renda for dominada pela redução nos impostos pagos pelos declarantes restantes, e um coeficiente positivo em caso contrário. Mudanças na renda familiar *per capita* real (RFCR) também têm efeitos indefinidos nos impostos pagos por declarante. Em geral, contribuintes com rendas mais altas têm maiores oportunidades de sonegar, mas há uma forte e direta relação entre a renda familiar *per capita* e os impostos pagos por declarante, e este último efeito deve ser maior, levando a um coeficiente positivo para RFCR.

As variáveis primariamente relacionadas com o cumprimento voluntário das obrigações tributárias pelos contribuintes são o percentual da população adulta com no mínimo educação de nível médio (PED), o percentual da força de trabalho que ganha acima de cinco salários mínimos e que trabalha no setor de serviços e no comércio (PSA), o percentual de famílias na atividade agrícola *per capita* (PFA) e o percentual de contribuintes fiscalizados (PF). As primeiras refletem oportunidades de sonegar, e a última reflete as atividades coercitivas da Secretaria da Receita Federal. O percentual da população adulta com no mínimo educação de nível médio (PED) é positivamente relacionado com o

não-cumprimento das obrigações tributárias, presumivelmente porque indivíduos mais educados estão mais aptos a jogar a “loteria tributária”.⁶ Portanto, em relação ao imposto pago por declarante, espera-se um coeficiente negativo para PED.

As variáveis de distribuição da força de trabalho que ganha acima de cinco salários mínimos, como o percentual da força de trabalho que ganha acima de cinco salários mínimos e que trabalha no setor de serviços e no comércio (PSA), permitem-nos analisar as oportunidades de sonegação. Empregados de setores como administração pública e indústria de transformação têm a quase totalidade dos seus rendimentos proveniente do trabalho assalariado, tributado na fonte, e as oportunidades de sonegação do Imposto de Renda são limitadas, já que a SRF requer que salários sejam declarados tanto pelos contribuintes como pelos seus empregadores, para cruzamento de informações. Nesse caso o imposto de renda pago pelo contribuinte, excluída a fonte, é pequeno. Por outro lado, empregados do setor de serviços e do comércio, muitas vezes autônomos ou informais, têm menores percentuais dos seus rendimentos com retenção de imposto na fonte. Assim, empregados desses setores, mesmo com maiores oportunidades de sonegação, por terem tido pequenas retenções na fonte, tendem a apresentar impostos pagos por declarantes maiores. Assim, esperamos um coeficiente positivo para PSA. Já as atividades agrícolas são conhecidas por terem níveis baixos de cumprimento voluntário das obrigações tributárias, o que nos leva a esperar um coeficiente negativo para o percentual de famílias na atividade agrícola *per capita* NFA. Finalmente, esperamos que aumentos no percentual de contribuintes fiscalizados PF reduzam a sonegação, conforme é consenso da literatura teórica, e consequentemente aumentem o imposto declarado por declarante.

Uma análise sobre a possível endogeneidade do percentual de contribuintes fiscalizados PF nas equações do imposto pago por declarante e do percentual de declarantes *per capita* precisa ser feita. Ao se incluir o percentual de contribuintes fiscalizados nos modelos, espera-se que essa variável afete os níveis de sonegação fiscal, mas

6 Existem algumas pesquisas que suportam essa opinião. Ver Witte e Woodbury (1983).

é fundamental analisar a possibilidade de que o percentual de contribuintes fiscalizados seja endógeno nas equações que procuram explicar essa sonegação.⁷ A endogeneidade vai ocorrer quando elementos da renda dos contribuintes que são conhecidos pelos contribuintes e observados pela Receita Federal induzem a uma maior sonegação fiscal, e simultaneamente induzem a maiores percentuais de contribuintes fiscalizados. Nesse caso, correlações entre as taxas de fiscalização e as variáveis inobserváveis de sonegação fiscal levarão a estimativas inconsistentes usando estimação por mínimos quadrados ordinários. No nosso modelo, o percentual de contribuintes fiscalizados engloba as pessoas físicas fiscalizadas e as retidas em malha. Para o primeiro grupo não esperamos endogeneidade, visto que a quantidade de contribuintes fiscalizados é determinada pela quantidade de auditores-fiscais disponíveis em determinada região, e não por variáveis que poderiam estar relacionadas com a sonegação. Por outro lado, para o número de declarações retidas em malha, essa possibilidade precisa ser analisada. A endogeneidade poderia também ocorrer de outra maneira fundamental, caso fossem usados dados socioeconômicos retirados das declarações, mas esses dados não foram utilizados como variáveis independentes, pois eles foram autodeclarados.

Nossa escolha de variáveis independentes para a equação do “efeito percentual de declarantes” é estreitamente relacionada com a nossa escolha de variáveis para a equação do “efeito valor declarado”.

7 Este é um ponto que a literatura empírica do crime, baseada na tradição do artigo clássico de Becker, levou em consideração em áreas diferentes da tributária (ver, e. g., PYLE, 1986), mas que a literatura empírica sobre o cumprimento voluntário das obrigações tributárias frequentemente ignorou (e.g., Witte e Woodbury, 1985) ou tratou inadequadamente (CLOTFELTER, 1983; CRANE; NOURZAD, 1986). Alm, Bahl e Murray (1989) analisaram uma amostra randômica sobre todas as declarações de imposto de renda individual dos jamaicanos e uma subamostra de declarações fiscalizadas dessa amostra. Eles estimaram um modelo de dois estágios usando um variável Dummy para diferenciar se o contribuinte foi fiscalizado no primeiro ou no segundo estágio, e com a renda declarada detectada como a variável dependente. Eles concluíram que a probabilidade de uma fiscalização aumenta com o aumento do imposto declarado, das perdas de capital e dos créditos compensados, enquanto decresce com o aumento da renda proveniente de dividendos e salários. Após as fiscalizações, verificaram que o valor dos impostos não declarados aumentou com o aumento da probabilidade de ser fiscalizado, das alíquotas marginais do imposto, do nível de renda depois dos impostos e das fiscalizações (uma *proxy* para a renda real) e da renda do trabalho autônomo, mas diminuiu com o aumento nos níveis de salários, dividendos ou renda de alugueis.

A literatura teórica sobre sonegação fiscal se concentra na redução do imposto devido pelos declarantes – a falha dos contribuintes que preencheram declarações em reportar todos os impostos devidos –, não existindo quase nenhuma literatura teórica sobre não-declarantes.⁸ Em outras palavras, nós não temos diretrizes da teoria formal sobre a especificação da equação do “efeito percentual de declarantes”. Consequentemente, optamos por utilizar, na equação do “efeito percentual de declarantes”, as mesmas especificações usadas na equação do “efeito valor declarado”.

Com referência às variáveis que se relacionam com o comportamento dos contribuintes no seu cumprimento voluntário das obrigações tributárias, existe um princípio a ser analisado. Esse princípio deriva da observação de que os contribuintes se confrontam com três opções: preencher a declaração e declarar honestamente, preencher a declaração sonegando impostos ou não preencher a declaração. Qualquer fator que reduza o benefício ou aumente o custo de preencher a declaração e sonegar impostos vai aumentar a probabilidade de um dado contribuinte escolher uma das outras duas opções: preencher a declaração e declarar honestamente ou não preencher a declaração. Define-se esse como o princípio do cumprimento voluntário das obrigações tributárias. Ele normalmente se aplica a variáveis que se relacionam com o comportamento do contribuinte na decisão de sonegar impostos, mas que podem ser mascarados por outros efeitos mais diretos. Esse princípio precisa ser levado em consideração, pois desempenha um papel particularmente importante na relação entre o percentual de contribuintes fiscalizados e o percentual de declarantes *per capita*.

Com relação às variáveis relacionadas com a base tributária, também existe um princípio geral a trabalhar. Qualquer mudança que aumente a base tributária tenderá a aumentar o percentual de declarantes *per capita*, pois um maior número de contribuintes estará acima do mínimo requerido para o preenchimento da declaração. Denomina-se este último de princípio da base tributária.

8 Uma exceção é o modelo de Graetz e Wilde (1990), que trata da decisão dos não-declarantes participarem em anistias tributárias. Em seu modelo, contudo, é assumido que os contribuintes que preenchem declarações declaram honestamente.

Com esses dois princípios em consideração, analisamos primeiro o efeito no percentual de declarantes das variáveis primariamente relacionadas com o cumprimento voluntário das obrigações tributárias pelos contribuintes – o percentual da população adulta com no mínimo educação de nível médio – PED, o percentual da força de trabalho que ganha acima de cinco salários mínimos e que trabalha no setor de serviços e no comércio – PSA, o percentual de famílias na atividade agrícola *per capita* – PFA e o percentual de contribuintes fiscalizados – PF, que refletem as oportunidades de o contribuinte sonegar e as atividades coercitivas da Secretaria da Receita Federal. Esperam-se, assim, resultados diversos.

Espera-se uma correlação positiva entre o percentual da população adulta com no mínimo o segundo grau completo – PED e o percentual de declarantes, por duas razões. Primeiro, o princípio do cumprimento voluntário das obrigações tributárias sugere que uma população mais educada acha mais fácil explorar oportunidades de sonegar, sendo também mais capaz de solicitar compensações e restituições. Segundo, os contribuintes mais educados que se encontram na parte inferior da distribuição de renda, acima dos limites de isenção, são mais aptos a compreender as leis do Imposto de Renda e de as obedecer. Em particular, eles são provavelmente mais aptos a ler e a preencher os formulários tributários.

As variáveis relativas à distribuição da força de trabalho que ganha acima de cinco salários mínimos permitem-nos analisar as oportunidades de sonegação de cada setor. Empregados de setores como administração pública e indústria de transformação, dados a extensão do seu imposto retido na fonte e os cruzamentos de informações para esse tipo de renda, acham muitas vezes vantajoso o preenchimento das declarações de ajuste e a declaração honesta de toda a sua renda, pois em muitos casos têm restituição de valores retidos na fonte maiores do que o imposto calculado. O princípio do cumprimento voluntário das obrigações tributárias sugere que tudo que reduz os benefícios ou aumenta os custos de preencher a declaração ou omitir rendimentos vai aumentar a probabilidade de se escolher preencher a declaração honestamente, ou não preencher a declaração. No caso de contri-

buintes trabalhando na administração pública ou no setor industrial, a opção de preencher a declaração honestamente é a mais desejável. Por outro lado, empregados do setor de serviços e do comércio PSA, muitas vezes autônomos ou informais, e que têm menores percentuais dos seus rendimentos com retenção de imposto na fonte, tendem a preferir não declarar.

A relação entre o percentual de famílias na atividade agrícola *per capita* – PFA e o percentual de declarantes é mais difícil de prever. As atividades agrícolas são conhecidas por terem níveis baixos de cumprimento voluntário das obrigações tributárias para aqueles que declaram, mas não se sabe se o percentual de declarantes é maior ou menor do que o de outras atividades. Certamente, espera-se que o percentual de famílias na atividade agrícola tenha pouco ou nenhum efeito, mantendo os outros fatores constantes no percentual de declarantes *per capita*.

Finalizando a análise das variáveis primariamente relacionadas com o cumprimento voluntário das obrigações tributárias pelos contribuintes, espera-se que o princípio do cumprimento voluntário das obrigações tributárias se aplique fortemente ao percentual de contribuintes fiscalizados (PF). Como o aumento no percentual de contribuintes fiscalizados reduz os benefícios e aumenta os custos de se preencher uma declaração e de se subdeclarar os impostos devidos, nós esperamos que o aumento do percentual de contribuintes fiscalizados reduza o percentual de declarantes *per capita*. A questão da endogeneidade também precisa ser aqui analisada. Porém, como os critérios de seleção de contribuintes a fiscalizar visam, sobretudo, a verificar declarantes e a não detectar não-declarantes, e como a malha trabalha apenas com declarantes, verifica-se que a endogeneidade não se aplica a este caso.

Finalmente, analisamos as duas variáveis relacionadas tanto com a base tributária como com o comportamento do contribuinte no cumprimento voluntário das suas obrigações tributárias: a taxa de desemprego (TD) e a renda familiar *per capita* nominal (RFCN). Apesar de um (potencialmente) complexo relacionamento entre a taxa de desemprego e o cumprimento das obrigações tributárias pelos contribuintes, espera-se que um aumento no desemprego induza a uma diminuição no percentual de declarantes *per capita*, já que ele diminui o número de contribuintes

com renda acima do mínimo requerido para declarar. Um aumento na renda real *per capita* nominal, por sua vez, deve ter um forte efeito positivo no percentual de declarantes *per capita*, já que tanto o efeito do cumprimento voluntário das obrigações tributárias quanto o efeito da base tributária trabalham na mesma direção. Contribuintes com maior renda têm mais oportunidades de sonegar, e então devem preencher declarações mais frequentemente, e têm também maior probabilidade de apresentarem renda acima dos limites de isenção.

3.3 Estimação

A estimação das equações (7) e (8), combinando séries temporais e dados em corte transversal, pode ser feita utilizando-se modelos de variável binária (efeitos fixos) ou de componentes estocásticos (efeitos aleatórios). A característica que distingue as duas hipóteses é a seguinte: o modelo de variável binária trata o intercepto (a_0 ou b_0) como parâmetro fixo, desconhecido, enquanto o modelo de componentes estocásticos trata os interceptos como extrações aleatórias da distribuição populacional, tornando-os variáveis aleatórias, permitindo fazer inferências sobre toda a população. Esse modelo é conveniente quando as unidades de um corte transversal são representativas do todo, como no nosso caso.⁹

No modelo de componentes estocásticos, os termos estocásticos, “ e_{it}^{IPD} ” e “ e_{it}^{PDC} ”, consistem de dois componentes de erro, um global e um específico individual. Essa forma de distribuição do erro implica uma dependência dos fatores inobserváveis ao longo do tempo. O erro específico para um dado estado, não variando no tempo, é:

$$(9) \quad e_{it}^{IPD} = h_{it}^{IPD} + x_{it}^{IPD}$$

$$(10) \quad e_{it}^{PDC} = h_{it}^{PDC} + x_{it}^{PDC}$$

Nesse caso, o estimador de mínimos quadrados generalizados GLS, que utiliza um modelo transformado, com termo estocástico transfor-

9 As estimações foram todas feitas para ambos os casos (efeitos fixos e efeitos aleatórios) e os resultados encontrados foram similares.

mado apropriadamente, é um estimador melhor do que o de mínimos quadrados ordinários OLS. O uso do estimador GLS promove mais que um ganho de eficiência, ao fazer o ajuste dos efeitos aleatórios das variações entre os estados, mas também a falta do seu ajuste pode levar a inferências incorretas, relacionadas com a endogeneidade e a aparente não-significância de alguns efeitos estruturais, enquanto o estimador OLS pode viesar seriamente os erros e os testes estatísticos quando os efeitos aleatórios estão presentes e não sofrem ajustes.

A estimação GLS é obtida subtraindo-se uma fração do valor médio de cada variável por estado de cada observação dessa variável dentro de cada estado. Essa fração é uma função das variâncias do erro dentro, e fora, de cada grupo, com ajustes feitos em função do número de graus de liberdade. Os resultados da estimação estão resumidos na Tabela 3 a seguir.

Tabela 3. Imposto pago por declarante (IPD) e percentual de declarantes *per capita* (PDC) (Estatística “t” entre parênteses)

	IPD (2)	PDC (2)	IPD (3)	PDC (3)
PF	4,04 (2,20)	-0,04 (-1,50)		
IAD			0,03 (0,90)	-0,0009 (-1,98)
PED	-3,15 (-2,06)	0,08 (3,46)	-2,55 (-1,63)	0,06 (2,81)
RFCR	0,02 (1,75)		0,02 (1,29)	
RFCN		0,002 (12,08)		0,002 (13,17)
PSA	2,19 (3,48)		2,04 (3,18)	
PFA	-3,35 (-3,17)		-3,31 (-2,99)	
TD	-4,87 (-2,32)		-4,41 (-2,12)	
DUM1	-49,18 (-5,21)	0,78 (6,40)	-43,82 (-4,79)	0,67 (6,26)
R² ajustado	0,7439	0,97	0,7564	0,97
Durbin-Watson	1,70	1,11	1,72	1,14

Notas:

- (1) Estimador GLS para os anos 1996-2001, para 26 estados e o Distrito Federal. O número total de observações foi de 162;
- (2) Estimativa usando o percentual de contribuintes fiscalizados PF como variável independente;
- (3) Estimativa usando o imposto autuado por declarante IAD, em substituição ao percentual de contribuintes fiscalizados PF, como variável independente.

3.4 Análise dos resultados

Com relação ao imposto pago por declarante, o percentual de contribuintes fiscalizados apresentou um efeito positivo significativo, como previsto pelo modelo de Allingham-Sandmo. Esse efeito positivo pode ser interpretado como resultado do aumento do cumprimento voluntário das obrigações tributárias pelos contribuintes, e consideramos esta uma forte evidência de que as fiscalizações são um fator de desestímulo à sonegação fiscal. Para esse resultado, usamos o percentual de contribuintes fiscalizados, englobando as pessoas físicas fiscalizadas e as retidas em malha, já que, para os contribuintes, a sensação de que a probabilidade de detecção da sonegação é maior em ambos os casos. Analisando separadamente cada um dos casos, verificamos que tanto o efeito das fiscalizações quanto o da malha contribuem para o resultado, já que ambos apresentam o mesmo sinal, mas o efeito das fiscalizações, tomado individualmente, não é significativo.

Por outro lado, o percentual de contribuintes fiscalizados apresentou um efeito negativo no percentual de declarantes *per capita*. Esse fato pode ser explicado, como mostrado anteriormente, pelo fato de que a fiscalização, assim como a malha fiscal, não está direcionada para localizar não-declarantes. Em consequência, pelo menos historicamente, uma maneira de escapar das fiscalizações é simplesmente não declarar impostos.

Neste ponto podemos também analisar o modelo alternativo, utilizando o imposto atuado por declarante – IAD, em vez do percentual de contribuintes fiscalizados – PF, como variável independente. O resultado encontrado, para o modelo do imposto pago por declarante, com a nova variável, teve o mesmo sinal do original, mas os resultados não foram significativos. Essa análise objetivou responder a uma questão básica: fiscalizar mais contribuintes mais superficialmente (maior percentual de contribuintes fiscalizados), ou fiscalizar menos contribuintes em maior profundidade (maior imposto atuado por declarante). Nossas conclusões mostram que os efeitos da primeira política sobre a *performance* da arrecadação do Imposto de Renda das Pessoas Físicas são inquestionáveis, mas que não podemos afirmar o mesmo da segunda política.

Finalmente, a variável Dummy, incluída no modelo para os anos 2000 e 2001 (DUM1), visando a capturar os efeitos das mudanças na utilização de informações relativas à movimentação financeira sujeita à incidência da CPMF, em confronto com os dados constantes das declarações de rendimentos, mostrou-se significativa em ambos os modelos, mas com sinal contrário ao apresentado pelo percentual de contribuintes fiscalizados, isto é, com a utilização da movimentação financeira pela Receita Federal, os contribuintes reduziram o imposto pago por declarante, mas aumentou o percentual de declarantes *per capita*.

Cabe observar os resultados das duas variáveis relacionadas tanto com a base tributária quanto com o comportamento do contribuinte no cumprimento voluntário das suas obrigações tributárias: a taxa de desemprego – TD e a renda familiar *per capita* – RFC. Com relação ao modelo do imposto pago por declarante, as variáveis são ambas significantes, e os sinais confirmam que, no caso da taxa de desemprego, a eliminação de contribuintes de baixa renda foi dominada pela redução nos impostos pagos pelo resto dos declarantes e, no caso da renda familiar *per capita* real, o efeito do aumento da renda é maior que o efeito do aumento da sonegação dos contribuintes com maiores oportunidades de sonegar. Já com relação ao percentual de declarantes *per capita*, a taxa de desemprego mostrou-se largamente insignificante. A renda familiar *per capita* nominal, no entanto, teve um forte efeito positivo no percentual de declarantes *per capita*, confirmando as previsões.

Cabe também ressaltar a importância da variável renda familiar *per capita* nominal para o “efeito percentual de declarantes”. A questão recorrente, sobre a necessidade de corrigir monetariamente os limites de isenção do Imposto de Renda Pessoa Física e as suas respectivas deduções, é fortemente associada a ela. Analisando os valores das variáveis no período analisado, verificamos que o percentual de declarantes *per capita* aumentou de 5,85% para 8,81% da população (aumento de 50,70%), o que representou quase 6 milhões de novos declarantes. Também no mesmo período a renda familiar *per capita* nominal aumentou de R\$ 2.884,71 para R\$ 3.682,23 (aumento de 27,65%). De acordo com o nosso modelo, um aumento de R\$ 1,00 na renda familiar *per capita* nominal implicou aumento de

0,002 no percentual de declarantes *per capita*. Assim, o aumento de R\$ 797,52 na renda familiar *per capita* nominal, associado à não-correção da tabela do IRPF, implicou aumento de 1,60% no percentual de declarantes *per capita*, mais da metade do aumento ocorrido.

Dois fatores que também contribuíram para aumentar o número de declarantes, não captados pelo nosso modelo, foram as mudanças na legislação que alteraram os critérios de obrigatoriedade de entrega da declaração, abrangendo indivíduos anteriormente dispensados dessa obrigação tributária. As principais foram a redução do limite mínimo de patrimônio, de R\$ 415 mil para R\$ 80 mil, que aumentou o número de declarantes entre 1997 e 1998 em cerca de 460 mil, e a redução da soma de rendimentos isentos, não tributáveis e tributáveis exclusivamente na fonte, de R\$ 80 mil para R\$ 40 mil, que aumentou o número de declarantes, também entre 1997 e 1998, em cerca de 570 mil.

Por outro lado, a faixa de isenção do Imposto de Renda da Pessoa Física no Brasil ainda é uma das maiores do mundo. Dados da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), publicados em estudo da Secretaria da Receita Federal (SRF, 2001) comparando o Brasil com 15 países selecionados, mostram que apenas seis desses países optaram por isentar parte da população do pagamento do imposto. Mesmo esses países, que isentam a primeira faixa de rendimentos, o fazem para valores bem abaixo de suas rendas nacionais *per capita*, como é o caso da França (15,2%), da Alemanha (24,1%), da Espanha (22%) e da Austrália (56,7%). Uma exceção é o Chile, cuja primeira faixa representa 109% da sua renda nacional *per capita*, porém ainda inferior ao Brasil, com 198%, em 1999, e 165%, em 2000. A questão sobre a correção monetária leva-nos então a outro debate: devemos ou não aumentar a base tributária num país em que ainda é muito pequeno o número de pessoas que pagam imposto de renda menos de 9% da população, para incluir uma faixa de renda que vai fazer aumentar muito pouco o valor do imposto devido.¹⁰

10 Dados da SRF de 1999 mostram que o universo de declarantes do IRPF apresenta uma visível estratificação, que reflete a concentração de renda observada na sociedade brasileira. Nesse ano, cerca de 11 milhões de contribuintes apresentaram declaração à SRF, entretanto apenas 40% desse total apresentaram imposto devido. Ou seja, todo o Imposto de Renda devido

Três variáveis primariamente relacionadas com o cumprimento voluntário das obrigações tributárias pelos contribuintes, além do percentual de contribuintes fiscalizados já analisado, foram incluídas no estudo econométrico: o percentual da população adulta com no mínimo educação de nível médio – PED, o percentual da força de trabalho que ganha acima de cinco salários mínimos e que trabalha no setor de serviços e no comércio PSA e o percentual de famílias na atividade agrícola *per capita* – PFA. O percentual da população adulta com no mínimo educação de nível médio tem o sinal negativo previsto na sua relação com o imposto pago por declarante, e o sinal positivo previsto na sua relação com o percentual de declarantes *per capita*, sendo significante em ambos os casos. Depreende-se que estados com um maior percentual da população adulta com no mínimo educação de nível médio têm significativamente uma maior sonegação fiscal e um maior número de declarantes. Já o aumento do percentual da força de trabalho que ganha acima de cinco salários mínimos e que trabalha no setor de serviços e no comércio aumentou significativamente, tanto o imposto pago por declarante como o número de declarantes *per capita*, confirmando a previsão de que os empregados desses setores, por terem tido pequenas retenções na fonte, tendem a apresentar impostos pagos por declarante maiores, mas desmentindo a idéia de que esses empregados, muitas vezes autônomos ou informais, tendem a não declarar. Finalmente, conforme previsto, podemos verificar que o aumento do percentual de famílias na atividade agrícola *per capita* tem um significante efeito negativo, tanto no imposto pago por declarante como no percentual de declarantes *per capita*.

4 CONCLUSÕES

O objetivo deste trabalho foi analisar empiricamente os efeitos de variáveis associadas à fiscalização tributária e a diversos fatores socioeconômicos sobre a sonegação fiscal no Imposto de Renda das Pessoas

concentra-se em cerca de 4,3 milhões de contribuintes. Ademais, 80% do imposto é devido por cerca de 10% dos declarantes, que auferiram uma renda tributável líquida anual superior a R\$ 30 mil (SRF, 2001).

Físicas (IRPF). Trabalhos empíricos como este são necessários para confirmar e quantificar a influência da fiscalização tributária e da situação socioeconômica na magnitude da sonegação fiscal, tendo em vista a importância desta e a falta de estudos sobre o assunto, particularmente no caso do Brasil, onde quase nada foi feito nesse sentido. Para esta análise, estimou-se diretamente o valor dos tributos arrecadados, em vez de primeiro se tentar construir uma medida da sonegação fiscal e então extrapolar dessa medida de sonegação para o valor arrecadado. Em particular, a análise empírica apresentada foi baseada em dois modelos, ambos estimados usando-se uma combinação de séries temporais e dados em corte transversal, em nível estadual, para os anos 1996-2002. Um modelo especificou o valor médio do imposto pago por declarante, como função do percentual de contribuintes fiscalizados e de uma variedade de fatores socioeconômicos. O outro modelo especificou o número de declarantes *per capita*, em termos percentuais, em função de algumas dessas mesmas variáveis. Essa decomposição permitiu-nos separar os efeitos das variáveis explicativas em um “efeito valor pago” e em um “efeito percentual de declarantes”.

Os resultados obtidos confirmaram o papel central da fiscalização no processo de arrecadação tributária. As restrições ao aumento no número de auditores-fiscais, incluindo-os numa política geral de limitar o número de funcionários públicos e o tamanho dos órgãos públicos, têm um custo muito grande para a sociedade brasileira. Gastos adicionais em fiscalização tributária aparentam ter uma produtividade marginal substancial, devido não apenas aos seus efeitos diretos, mas também aos indiretos. Por outro lado, o aumento no percentual de contribuintes fiscalizados parece elevar o número de contribuintes que não preenche suas declarações de rendimentos. Já com a utilização da movimentação financeira pela Receita Federal, os contribuintes reduziram o imposto pago por declarante, mas aumentou o percentual de declarantes *per capita*. Finalmente, os resultados mostram uma maior efetividade de se fiscalizar mais contribuintes mais superficialmente, em relação a fiscalizar menos contribuintes em maior profundidade.

Com relação aos fatores socioeconômicos, o resultado mais interessante deste estudo é a forte correlação entre o grau de escolaridade

e a sonegação fiscal: quanto maior o percentual da população adulta com no mínimo nível médio de escolaridade, maior a sonegação fiscal e maior o número de declarantes. Esse resultado sugeriria uma margem potencial de oportunidade para atuação da Secretaria da Receita Federal no sentido de promover um maior esclarecimento da população de baixa escolaridade e de trabalhar na direção da simplificação do processo de preenchimento das declarações.

Os resultados apresentados acima apontam para a realização de várias ações que visam a melhorar a *performance* da administração tributária no que diz respeito à arrecadação do Imposto de Renda das Pessoas Físicas, tais como o aumento do número de fiscalizações, mesmo que pontuais, e a simplificação das declarações. O aumento da arrecadação, decorrente dessas ações, pode servir de suporte para o desenvolvimento de novas análises econométricas, testando outras hipóteses, visando à introdução de novas variáveis que também influenciem a arrecadação do Imposto de Renda das Pessoas Físicas.

REFERÊNCIAS

- ALLINGHAM, Michael G.; SANDMO, Agnar. Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis. *Journal of Public Economics.*, v. 1, n. 3-4 p. 323-338, 1972.
- ALM, James; BAHL, Roy; MURRAY, Matthew N. *The determinants of individual tax evasion in Jamaica*. Unpublished manuscript, University of Colorado, Boulder, 1989.
- ALM, James; MCCLELLAND, Gary H.; SCHULZE, William D. Why do people pay taxes? *Journal of Public Economics*, v. 48, p. 21-38, 1992.
- ALT, James. The evolution of tax structures. *Public Choice*, v. 41, n. 1, p. 181-222, 1983.
- ANDREONI, James. IRS as Loan Shark: tax compliance with borrowing constraints. *Journal of Public Economics*, v. 49, n. 1, p. 35-46, 1992.
- BALDRY, J. C. Income tax evasion and the tax schedule: some experimental results. *Public Finance*, v. 422, p. 357-383, 1987.
- BECKER, Gary S. Crime and punishment: an economic approach. *Journal of Political Economy*, v. 76, p. 169-217, 1968.
- BIRD, Richard M. Income tax reform in developing countries; The Administrative Dimension. *Bulletin for International Fiscal Documentation*, v. 37, p. 3-14, jan. 1983.

BORDIGNON, Massimo. A fairness approach to income tax evasion. *Journal of Public Economics*, v. 52, p. 345-362, 1993.

BORUCH, R. F. Experimental and quasi-experimental designs in taxpayer compliance research. In: ROTH, J. A.; SCHOLZ, J. T.; WITTE, A. D. (Ed.). *An Agenda for Research Taxpayer Compliance*, v. 1, Philadelphia: University of Pennsylvania Press, 1989.

CLOTFELTER, Charles. Tax evasion and tax rates: an analysis of individual returns. *The Review of Economics and Statistics*, v. 65, p. 363-373, 1983.

COWELL, Frank A. *Cheating the government: the economics of evasion*. Cambridge, MA: MIT Press, 1990.

COWELL, Frank A.; GORDON, James P. F. Unwillingness to pay. *Journal of Public Economics*, v. 36, p. 305-321, 1988.

CRANE, Steven; NOURZAD, Farrokh. Inflation and tax evasion: an empirical analysis. *The Review of Economics and Statistics*, v. 68, p. 217-223, 1986.

CREMER, Helmuth; GAHVARI, Firouz. Tax evasion, concealment and the optimal linear income tax. *Scandinavian Journal of Economics*, v. 96, n. 2, p. 219-239, 1994.

DUBIN, Jeffrey A., GRAETZ, Michael J.; WILDE, Louis L. The effect of audit rates on the federal individual income tax, 1977-1986. *National Tax Journal*, v. 43, n. 4, p. 395-409, dez. 1990.

DUBIN, Jeffrey A.; WILDE, Louis L. An empirical analysis of federal income tax auditing and compliance. *National Tax Journal*, v. 41, n. 1, p. 61-74, mar. 1988.

ERARD, Brian; FEINSTEIN, Jonathan S. The role of moral sentiments and audit perceptions in tax compliance. *Public Finance*, v. 49, Supplement, p. 70-89, 1994.

FEINSTEIN, Jonathan. An econometric analysis of income tax evasion and its detection. *RAND Journal of Economics*, v. 22, n. 1, p. 14-35, 1991.

FREY, Bruno. *Tertium datur: pricing, regulation and intrinsic motivation*. *Kyklos*, v. 45, p. 161-184, 1992.

FRIEDLAND, N.; MAITAL, S.; RUTENBERG, A. A simulation study of income tax evasion. *Journal of Public Economics*, v. 8, p. 107-116, 1978.

GRAETZ, Michael J.; WILDE, Louis L. *The decision by nonfilers to participate in income tax amnesties*. Unpublished manuscript. Pasadena: California Institute of Technology, Aug. 1990.

GRASMICK, Harold G.; BURSİK JR, Robert J. Conscience, significant others, and rational choice: extend the deterrence model. *Law and Society Review*, v. 24, n. 3, p. 837-861, 1990.

HINRICHS, Harley H. *A general theory of tax structure change during economic development*. Cambridge, MA: The Law School of Harvard University, 1966.

INTERNAL REVENUE SERVICE. *Federal tax compliance research: individual income tax gap estimates for 1985, 1988, and 1992*. Publication 1415 (Rev. 4-96). Washington, D.C., Apr. 1996.

KAY, John A. *The anatomy of tax avoidance. Income distribution: the limits to redistribution*. Proceedings of the 31st Symposium of the Colston Research Society, University of Bristol, John Wright & Sons, Ltd., p. 135-148, 1980.

KINSEY, Karyl A. Measurement bias or honest disagreement? Problems of validating measures of tax evasion. *Working Paper* n. 8811. Chicago: American Bar Association, 1988.

MANSFIELD, Charles. Tax administration in developing countries. *International Monetary Fund Staff Papers*, v. 35, n. 1, p. 181-197, Mar. 1988.

MUSGRAVE, Richard A. *Fiscal systems*. New Haven and London: Yale University Press, 1969.

PECANVEL, John. A note on income tax evasion, Labor Supply and Nonlinear Tax Schedules. *Journal of Public Economics*, v. 12, n. 1, p. 115-124, 1979.

POTERBA, J. M. Tax Evasion and Capital Gains Taxation. *American Economic Review*, v. 77, p. 234-239, 1987.

PYLE, David. *The economics of crime and law enforcement*. New York: MacMillan, 1983.

ROTH, Jeffrey A.; SCHOLZ, John T.; WILDE, Ann Dryden. *Taxpayer compliance: an agenda for research*. Philadelphia: University of Pennsylvania Press, v. 1, 1989.

SAWICKI, Phillip. *A summary of what can be learned from the experience of other countries with income tax compliance problems*. In: SAWICKI, Phillip (Ed.). *Income Tax Compliance: a Report of the ABA Section of Taxation Invitational Conference on Income Tax Compliance*, p. 159-172, Mar. 1983.

SCHWARTZ, R. D.; ORLEANS, S. On legal sanctions. *University of Chicago Law Review*, v. 34, p. 274-300, 1967.

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL (SRF). *Considerações sobre o Imposto de Renda da Pessoa Física no Brasil*. Set. 2001 (Texto para discussão, 14).

SLEMROD, Joel. An empirical test for tax evasion. *The Review of Economics and Statistics*, v. 67, p. 232-238, 1985.

_____. Which is the simplest tax system of them all? In: AARON, Henry; GALE, William (Ed.). *Economic Effects of Fundamental Tax Reform*. Washington, D.C.: The Brookings Institution, 1996.

SLEMROD, Joel; YITZHAKI, Shlomo. *Integrating expenditure and tax decisions: the marginal cost of funds and the marginal benefit of projects*. University of Michigan, 1999. Mimeografado.

_____. Tax avoidance, evasion, and administration. *NBER Working Paper 7.473*, Jan. 2000.

SLEMROD, Joel; BLUMENTHAL, Marsha; CHRISTIAN, Charles. Taxpayer response to an increased probability of audit: evidence from a controlled experiment in Minnesota. *Journal of Public Economics*, v. 79, p. 455-483, 2001.

SPICER, Michael W.; BECKER, Lee A. Fiscal inequality and tax evasion: an experimental approach. *National Tax Journal*, v. 33, n. 2, p. 171-175, 1980.

SPICER, M. W.; LUNDSTEDT, S. B. Understanding tax evasion. *Public Finances*, v. 31, n. 2, p. 295-395, 1976.

TANZI, Vito; PELLECHIO, Anthony. The reform of tax administration. In: CLAGUE, Christopher (Ed.). *Institutions and economic development: implications of a new-institutional-economics approach for growth, poverty reductions, democracy, and external assistance*. Baltimore: John Hopkins Press, 1996.

WEBLEY, Paul et al. *Tax evasion: an experimental approach*. London: Cambridge University Press, 1991.

WITTE, Ann D.; WOODBURY, Diane F. What we know about factors affecting compliance with the tax laws. In: SAWICKI, Phillip (Ed.). *Income Tax Compliance*. Chicago: American Bar Association, p. 133-148, 1983.

_____. The effect of tax laws and tax administration on tax compliance: the case of the U.S. Individual income tax. *National Tax Journal*, 38, p. 1-14, 1985.

YITZHAKI, Shlomo. A note on income tax evasion: a theoretical analysis. *Journal of Public Economics*, v. 3, n. 2, p. 201-202, May 1974.

_____. On the excess burden of tax evasion. *Public Finance Quarterly*, v. 15, n. 2, p. 123-137, Apr. 1987.