

UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA – UFPB
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS – CCJ
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS

PEDRO HENRIQUE RESENDE DE BRITO GOMES

**A LINHA TÊNUE ENTRE O PODER DE POLÍCIA E O ABUSO DE PODER POR
PARTE DOS AGENTES PÚBLICOS FAZENDÁRIOS NO COMBATE AOS CRIMES
TRIBUTÁRIOS**

SANTA RITA-PB

2024

PEDRO HENRIQUE RESENDE DE BRITO GOMES

**A LINHA TÊNUE ENTRE O PODER DE POLÍCIA E O ABUSO DE PODER POR
PARTE DOS AGENTES PÚBLICOS FAZENDÁRIOS NO COMBATE AOS CRIMES
TRIBUTÁRIOS**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado
ao Curso de Direito do Centro de Ciências
Jurídicas da Universidade Federal da Paraíba,
como exigência parcial para a obtenção do
título de Bacharel em Ciências Jurídicas.

Orientadora: Profa. Dra. Alessandra Danielle
Hilário

SANTA RITA-PB

2024

Catálogo na publicação
Seção de Catalogação e Classificação

G633I Gomes, Pedro Henrique Resende de Brito.

A linha tênue entre o poder de polícia e o abuso de poder por parte dos agentes públicos fazendários no combate aos crimes tributários / Pedro Henrique Resende de Brito Gomes. - Santa Rita, 2024.
55 f.

Orientação: Alessandra Hilário.

TCC (Graduação) - UFPB/Santa Rita.

1. poder de polícia. 2. abuso de poder. I. Hilário, Alessandra. II. Título.

UFPB/DCJ/CCJ-SANTARITA

CDU 34



UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
DIREÇÃO DO CENTRO
COORDENAÇÃO DE MONOGRAFIAS
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
DISCIPLINA: TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO



DISCIPLINA: TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO – TCC

**ATA DA BANCA EXAMINADORA DA DEFESA PÚBLICA DO TRABALHO DE
CONCLUSÃO DE CURSO**

Ao vigésimo quarto dia do mês de Abril do ano de dois mil e vinte quatro, realizou-se a sessão de Defesa Pública do Trabalho de Conclusão do Curso de Direito intitulado “A linha tênue entre o poder de polícia e o abuso de poder por parte dos agentes públicos fazendários no combate aos crimes tributários”, sob orientação do(a) professor(a) Alessandra Danielle Carneiro dos Santos Hilário que, após apresentação oral, foi arguido pelos integrantes da Banca Examinadora que se reuniram, reservadamente, e decidiram emitir parecer favorável à Aprovada, de acordo com o art. 33, da Resolução CCGD/02/2013, do(a) aluno(a) Pedro Henrique Resende de Brito Gomes com base na média final de 9,8 (nao urgente oit). Após aprovada por todos os presentes, esta ata segue assinada pelos membros da Banca Examinadora.

Alessandra Danielle Carneiro dos Santos Hilário

Luciana Vilar de Assis

Ooná de Oliveira Caju

Inicialmente, gostaria de dedicar o meu esforço e finalização deste trabalho a Deus, por me ofertar os instrumentos necessários para que eu tenha tido a possibilidade de concretizar o projeto que põe fim à minha primeira etapa acadêmica na Universidade que sempre sonhei!

Concomitantemente, dedico esta conquista à minha mãe Gláucia e ao meu pai Túlio por terem me ofertado todo aparato afetivo e financeiro para que eu tenha ingressado e concluído o curso de Direito na universidade federal da cidade em que nasci. Tenho certeza que todo sacrifício e esforço de vocês foram imprescindíveis para eu me tornar a pessoa que sou hoje. O meu empenho e dedicação em todas as áreas da minha vida são para um dia poder retribuir tudo o que recebi de vocês!

Dedico esta vitória ao meu irmão Cezar Augusto, sou imensamente grato por sempre ter vibrado com as realizações que conquistei e apoiado a realizar o sonho profissional que almejo, apesar de destoar completamente da área da medicina seguida por toda a família, inclusive por ele.

Gostaria também de dedicar a todo incentivo ofertado pela minha avó Teresa, que, apesar do receio dos riscos que a profissão me ofertará, sempre me incentivou a seguir a área que sempre almejei!

Dedico à minha namorada Millena, tenho muita gratidão por ter acompanhado a minha trajetória desde 2021 e, desde lá, entendido os meus momentos de ausência em prol da minha evolução pessoal, tendo sido indispensável para a conclusão da minha formação acadêmica com sucesso.

Assim, dedico!

AGRADECIMENTOS

Agradeço à minha orientadora Alessandra Hilário, por ter sido essencial, tanto durante o decorrer do curso, como fonte de inspiração e sabedoria para a minha formação, quanto por ter disponibilizado tempo e esforço durante processo de feitura do trabalho de conclusão, contribuindo essencialmente para o sucesso deste.

Aos meus professores, agradeço por todo o ensinamento ofertado durante toda a graduação, especialmente no período de pandemia, que apesar do momento de fragilidade, ministraram as aulas com muito empenho e resiliência.

Por fim, e não menos importante, quero agradecer aos amigos e colegas de curso, em especial aos amigos Felipe Régis, Israel, Gaios, Hendrix e Vinicius, por terem contribuído e facilitado todo o processo árduo da graduação.

"A persistência é o caminho do êxito".

Charles Chaplin.

RESUMO

O trabalho aqui desenvolvido aborda sobre os abusos de autoridade e de poder praticados por agentes públicos de fiscalização no combate aos crimes tributários, quando estes não respeitam ou extrapolam as garantias basilares da cidadania e dos interesses sociais. O objetivo principal do estudo se configurou em explorar a essência do poder estatal, de modo a explicitar como a mínima extrapolação do poder de investigação e punição pode levar a impunidade dos que cometem delitos contra a ordem tributária. Do ponto de vista metodológico, o método de abordagem da pesquisa se configurou no hipotético-dedutivo. Como técnicas e instrumentos para a pesquisa, o estudo foi desenvolvido através de documentação indireta (pesquisa bibliográfica em livros e artigos científicos) e documental (decisões judiciais e leis em sentido amplo). Concluiu-se sobre a necessidade da implementação de um sistema jurídico robusto, no qual os abusos de poder cometidos na esfera fazendária sejam identificados eficazmente e rapidamente reprimidos. Dessa forma, ao investir em educação e capacitação para as autoridades públicas, o combate aos crimes de natureza tributária vão ser naturalmente mitigados pelos próprios contribuintes, bem como as eventuais extrapolações na exigência, pelos agentes públicos, das obrigações tributárias aos particulares.

Palavras-chave: poder de polícia; abuso de poder; agentes públicos de fiscalização; Combate; crimes tributários.

ABSTRACT

The work developed here deals with abuses of authority and power practiced by public inspection agents in the fight against tax crimes, when they do not respect or extrapolate the basic guarantees of citizenship and social interests. The main objective of the study was to explore the essence of state power, in order to explain how the slightest extrapolation of the power to investigate and punish can lead to impunity for those who commit crimes against the tax system. From a methodological point of view, the research approach was hypothetical-deductive. As research techniques and instruments, the study was developed through indirect documentation (bibliographical research in books and scientific articles) and documental research (court decisions and laws in the broad sense). The conclusion was that there is a need to implement a robust legal system in which abuses of power committed in the tax sphere can be effectively identified and swiftly repressed. In this way, by investing in education and training for public authorities, the fight against tax crimes will naturally be mitigated by the taxpayers themselves, as well as any extrapolations in public agents' demands for tax obligations from private individuals.

Keywords: police power; abuse of power; public inspection agents; Combat; tax crimes.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	11
2 CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA	16
2.1 CRIME DE SONEGAÇÃO FISCAL	18
2.2 BLOQUEIO DE BENS DO INFRATOR	22
2.3 DECORRÊNCIA CRONOLÓGICA DA SONEGAÇÃO FISCAL	23
2.4 COMBATE À SONEGAÇÃO FISCAL O BRASIL	25
3 PODER DE POLÍCIA.....	29
3.1 CONCEITUAÇÃO HISTÓRICA DO PODER DE POLÍCIA	29
3.2 PODERES-DEVERES EM ESPÉCIE	30
3.3 CARACTERÍSTICAS DO PODER DE POLÍCIA	32
3.4 ATUAÇÕES DO PODER DE POLÍCIA	34
3.5 PODER DE POLÍCIA NO CONTEXTO DOS CRIMES TRIBUTÁRIOS	36
4 ABUSO DE PODER	39
4.1 ADVENTO DA LEI 13.869/2019	42
4.2 DAS MODALIDADES DO ABUSO	47
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	50
REFERÊNCIAS	53

1 INTRODUÇÃO

O estudo aqui disposto propôs uma pesquisa acerca da análise de um dos poderes da Administração Pública que, juntamente com os poderes vinculados, disciplina os poderes discricionário e hierárquico, que auxiliam na regência do funcionalismo público.

Nessa linha, buscou-se estabelecer balizas legais para a efetiva prática deste, de modo a coadunar com os princípios administrativos implícitos da supremacia do interesse público e da Indisponibilidade do interesse público, de modo a não permitir a prática de ilegalidades pautadas no abuso de poder, o qual se divide na modalidade excesso de poder e desvio de finalidade, por parte dos agentes públicos.

Além disso, o estudo traz uma relação do poder de polícia com os princípios constitucionais da legalidade estrita, que obriga a administração pública a praticar atos administrativos somente sob a expressa previsão legal, da proporcionalidade e da razoabilidade, que buscam impedir que o Estado tomasse medidas desproporcionais e desarrazoadas para alcançar sua finalidade precípua de garantir a segurança pública.

Em se tratando do tema sob um espectro amplo, a promulgação da Carta Magna de 1988, pautou-se em princípios e regras que buscam efetivar um convívio harmônico em sociedade, tanto por parte dos seus cidadãos quanto dos estrangeiros. Tais alicerces legais garantiram direitos tanto individuais, como à vida, à segurança e à liberdade, quanto coletivos, como à educação, à saúde e à paz.

Nessa linha de pensamento, buscou-se, para tal, a criação de maneiras de organização da Administração Pública, de maneira a estabelecer limites bem definidos de atuação dos agentes públicos e também dos particulares, de modo a almejar o alcance de uma harmonia social entre os polos ativo e passivo da relação tributária.

Assim, a Administração Pública se dividiu em poderes-deveres para melhor se estruturar, de maneira a criar, desse modo, o poder de polícia, positivado no caput do art. 78 da lei 5.172/66 (Código Tributário Nacional).

Com isso, estabeleceu-se que o poder de polícia deve ser praticado seguindo, de maneira direta e indireta, os ditames estabelecidos pelos princípios administrativos da legalidade, impessoalidade, moralidade administrativa, publicidade e eficiência.

Nessa linha, os agentes públicos, responsáveis por efetivar a eficácia vertical, que corresponde à preponderância dos interesses públicos sobre os atos privados, que o Estado dispõe para manter a paz pública, devem sempre realizar a função, que a legislação prevê, sem incorrer no desvio de finalidade nem na extrapolação dos limites legais, de modo que possa se efetivar com a máxima eficácia o combate ao crime.

Ademais, aproximando essa perspectiva constitucional dos sujeitos passivos de obrigações tributárias, os contribuintes e os responsáveis (tributários), o Fisco, aqui entendido como a Administração Pública, deve utilizar dos meios disponíveis e previstos na legislação para autuar o sujeito passivo que atente contra os deveres legais e constitucionais de fazer, não fazer e dar.

Nessa conjectura, criou-se no ano de 1990 a Lei nº 8.137/90, para que se definisse formalmente o conceito de crimes contra a ordem tributária, bem como caracterizar minuciosamente os tipos penais e seus equiparados, de maneira a punir os infratores que atentarem contra os recursos que sustentam toda a estrutura estatal e ajuda a garantir direitos basilares aos cidadãos em um Estado Democrático de Direito.

Dessa sorte, trabalhou-se com a caracterização e os desentranhamentos que o conceito de abuso de poder, nas modalidades desvios de finalidade e excesso de poder, pode trazer em prejuízo do bem-estar coletivo e como essa questão pode atrapalhar nas investigações, levando os transgressores da ordem pública à impunidade por infrações que deveriam ter penas gravíssimas.

No decorrer do trabalho se desenvolveu o curto liame que as autoridades fazendárias, juntamente com os órgãos de segurança pública previstos no artigo 144 da Constituição Federal (CF), especialmente na figura da Polícia Federal, e órgãos representativos dos interesses da sociedade, como o Ministério Público, têm para penalizar os contribuintes sem incorrer em medidas excessivas, que venham caracterizar o abuso de poder por parte dos agentes públicos. Toda essa temática foi trabalhada sob o viés da essencialidade do poder de polícia, conceituado no artigo 78 do Código Tributário Nacional, no trabalho assertivo de combate à criminalidade.

Sob esse viés, foram analisados os crimes relacionados à ordem tributária, mais especificamente o crime de sonegação fiscal, o qual saiu de uma previsão na Lei nº 4.729/65 e passou a ser positivado nos artigos 1º e 2º da Lei 8.137/90, sob o

escopo do auxílio na prevenção e na punição de tais infrações pelo poder de polícia, de modo a não incorrer no abuso de poder por parte dos agentes públicos e, conseqüentemente, punir efetivamente os sujeitos passivos que incorrerem em qualquer dos núcleos deste delito.

Essa ideia surgiu em decorrência do aumento gradual, nos últimos anos, da carga fiscalizatória, por parte das autoridades fazendárias, sem que se aumentassem proporcionalmente as garantias fornecidas ao contribuinte. Ao tomar tais medidas, o Estado corrobora o aumento das arbitrariedades dos agentes públicos, os quais se tornam cometedores de delitos, quando, na verdade, deveriam estar imbuídos em combatê-los.

Com isso, buscou-se responder a seguinte questão: Qual o limite de atuação dos agentes públicos fazendários no combate aos crimes tributários, especialmente na figura do crime de sonegação fiscal, de modo a não exorbitar o poder conferido legal e constitucionalmente?

Diante do exposto, este trabalho de conclusão de curso tem como objetivo principal explorar a essência do poder estatal, de modo a explicitar como a mínima extrapolação do poder de investigação e punição pode levar a impunidade dos que cometem delitos contra a ordem tributária.

Ademais, a partir de uma abordagem interdisciplinar, unindo os Direitos Administrativo, Constitucional, Tributário e Penal, o presente trabalho teve como objetivos específicos: mostrar a essencialidade, mas também a complexidade de se combater o delito de sonegação fiscal no Brasil; demonstrar como o poder de polícia é uma ferramenta essencial aos crimes tributários de um modo geral; e explicitar o prejuízo trazido a toda sociedade com o cometimento de abuso de poder por parte dos agentes públicos.

Como técnicas e instrumentos para a pesquisa, o estudo foi desenvolvido através de documentação indireta (pesquisa bibliográfica em livros e artigos científicos) e documental (decisões judiciais e leis em sentido amplo), de maneira a analisar especificamente linha tênue entre o poder de Polícia e o abuso de poder por parte dos agentes públicos no combate aos crimes contra a ordem tributária, especialmente os crimes de sonegação fiscal.

Além do delito de sonegação fiscal, foi trabalhado o delito de ocultação de bens, conhecido como lavagem de dinheiro positivado na Lei nº9.613/98, que representa, em muitos casos, uma decorrência cronológica do delito de sonegação

fiscal, vez que, para a obtenção real de lucro (finalidade precípua dessa infração), após o cometimento da lavagem e ocultação de bens, direitos e valores, é necessário tornar com aparência de licitude as verbas decorrentes de um fato ilícito.

O trabalho ainda analisa a Instrução Normativa nº 1.986/2020, publicada no ano de 2020 pela Receita Federal do Brasil, a qual trata dos procedimentos utilizados para o combate a fraudes aduaneiras. Este novo procedimento traz maior transparência às ações desenvolvidas e permite a flexibilização e racionalização da mão de obra da Receita Federal, possibilitando uma maior descentralização da operacionalização e, conseqüentemente, expandindo a possibilidade de apuração de crimes e penalização de infratores que almejam atentar contra a ordem tributária nacional.

A presente pesquisa percorreu a temática de como a abordagem do poder de polícia no combate aos crimes tributários é de suma importância para a compreensão e efetividade das medidas adotadas pelo Estado na preservação da ordem econômica e social. A análise minuciosa do papel do poder de polícia revela sua relevância na prevenção, detecção e repressão dos crimes tributários, que representam uma séria ameaça à arrecadação fiscal e ao equilíbrio das finanças públicas. A atuação dos órgãos de fiscalização e controle, como a Receita Federal e as Secretarias de Fazenda, torna-se imprescindível na identificação e punição dos infratores, contribuindo para a garantia da justiça fiscal e para o fortalecimento do Estado de Direito.

Portanto, reconhece-se o poder de polícia como uma ferramenta essencial na proteção do interesse público, na promoção da equidade tributária e na construção de uma sociedade mais justa e desenvolvida, que vise o bem-estar não apenas dos seus cidadãos, mas de toda a coletividade. Ao se compreender sua aplicação eficaz no enfrentamento dos crimes tributários, o Estado não apenas está fortalecendo os alicerces constitucionais e legais do sistema tributário, mas também reafirmando os princípios democráticos e a primazia do Estado na busca pelo bem comum.

Desse modo, deve-se explorar a melhor maneira do combate, de forma eficaz, dos crimes de ordem tributária, de modo que os agentes públicos não incorram em abuso de poder, vez que estes, além de ir de encontro aos princípios administrativos expressos, ferem a confiabilidade que os contribuintes depositam em quem age em nome da instituição estatal.

Esta temática apresenta relevância não apenas para o meio acadêmico, mas também para o mundo fático, visto que os tributos, de modo amplo, fazem parte dos diversos âmbitos da sociedade. Além disso, os abusos de poder, por parte dos agentes públicos, são mais frequentes do que se imagina, mas estes muitas vezes não são percebidos por falta de conscientização dos contribuintes em relação aos direitos que lhe são inerentes.

Dessa maneira, é necessário não somente o investimento apenas em investigar e reprimir duramente os crimes contra a ordem tributária, fazendo-se necessário também prevenir a ocorrência destes por meio de frequentes medidas educativas e sociais. Ao tomar tais medidas, tende a haver conscientização do meio social acerca da estrita relação da adimplência tributária com a efetivação de direitos elementares à sociedade.

2 CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

Inicialmente, este tópico versa acerca de uma visão geral sobre o conceito e nuances dos crimes que atentam contra a ordem tributária. Além do mais, tratará sobre as infrações que compreendem o delito de sonegação fiscal (previstos na Lei nº 8.137/90) e dos delitos que possuem como finalidade precípua a ocultação de bens, usualmente conhecidos como lavagem de dinheiro (positivados na Lei de nº 9.613/98). Por último, haverá uma análise acerca das formas atualmente utilizadas para o combate aos delitos previstos nos artigos 1º e 2º da Lei 8.137/90 utilizados pelo sistema fiscal brasileiro, bem como qual estratégia seria mais eficaz para o combate do Estado a tais infrações.

Conforme o art. 3º do Código Tributário Nacional (CTN) denomina-se tributo toda prestação pecuniária compulsória, no formato de moeda ou no qual o valor nela possa ser traduzido que não componha sanção de ato ilícito, estabelecida em lei e cobrada a partir de atividade administrativa inteiramente vinculada (Brasil, 1966). Ademais, a Carta Magna do Brasil prevê no seu art.145, caput, que é facultado aos entes federados instituir os tributos, dentre os quais estão previstos: os impostos, as taxas, os empréstimos compulsórios, as contribuições sociais e as contribuições de melhoria.

Segundo Paulsen (2023) além desses, a Constituição prevê também, como de competência exclusiva da União a instituição de empréstimos compulsórios e de contribuições sociais, os quais só podem ser criados, em regra, por meio de lei ordinária. Somado a isso, a Declaração Interamericana de Direitos e Deveres do Homem afirma, em seu art. 36, que toda pessoa tem o dever de pagar os impostos instituídos pela lei para a sustentação dos serviços públicos (Brasil, 2022).

Estes tributos representam, de fato, importantes alicerces para a arrecadação de dinheiro para os cofres públicos e, consequentemente para instrumentalizar as ações positivas do Estado previstas constitucionalmente, sendo esta a sua função fiscal. Por outro lado, os tributos também se apresentam como um importante meio de regular as políticas a serem adotadas por parte dos governantes, desestimulando, por exemplo, o mau uso da propriedade com o estabelecimento de alíquotas progressivas no tempo, conforme art. 182, II, CF, ou corrigir distorções no mercado interno com o aumento ou diminuição das alíquotas do Imposto sobre

Importação (II) ou Imposto sobre as Operações Financeiras (IOF), dentre outras medidas (Paulsen, 2023).

Conforme o autor acima citado, a Constituição Federal não trata do termo “ordem tributária”, estabelecendo apenas o título VI como dedicado à tributação e ao orçamento, mas a legislação infraconstitucional, como é o caso da Lei 8.137/90, que traz como sinônimo de uma tributação sistematizada e aplicada sob a égide de princípios constitucionais como isonomia tributária, a capacidade contributiva, a capacidade colaborativa e a solidariedade.

Em relação ao bem jurídico tutelado pela ordem financeira de um país, há divergência na doutrina. Em que pese parte da doutrina afirmar que os crimes tributários apresentam uma ofensa à Fazenda Pública. Enquanto interesse patrimonial é mais condizente com a realidade entender que tais delitos afrontam não apenas direitos de ordem patrimonial, mas atinge todo o interesse coletivo, de modo a violar a solidariedade social e principalmente o princípio da Supremacia do Interesse Público (Paulsen, 2023).

Assim, para o autor acima citado, todos os crimes tributários são de ação penal pública incondicionada, de modo que a persecução penal pode ser instaurada de ofício por parte da autoridade competente. Na prática laboral, usualmente chega ao conhecimento do Ministério Público através de representação fiscal para fins penais formuladas por autoridade fiscal, mesmo que a apresentação da denúncia não dependa de tal formalidade, ou seja, mesmo que o Ministério Público tenha conhecimento do crime por outras fontes, poderá oferecer a denúncia de forma autônoma. Além disso, o legislador não estabeleceu como crime tributário nenhum tipo praticado de maneira culposa, mas apenas dolosa. Isso significa que as infrações praticadas por imprudência, imperícia ou negligência são punidas meramente em outras esferas que não a penal, conforme o princípio da legalidade.

Diante dessa realidade, os crimes contra a ordem tributária apresentam uma afronta à realização de todas as prestações tanto positivas, quanto negativas por parte do Estado, implicando diretamente no não cumprimento e consequente mitigação do princípio implícito da indisponibilidade do interesse público. Isto ocorre pelo fato de o contribuinte, de alguma forma, dolosamente iludir a Fazenda Pública, não pagando os tributos devidos corretamente, de modo a reduzir as verbas que efetivamente entram no cofre público. Além disso, o contribuinte tem o dever de

colaborar prestando as obrigações acessórias, como a emissão de documentos, fornecimento de informações, dentre outras ações determinadas pelo órgão fiscal.

Além da lei 8.137/90, a qual trata dos crimes de apropriação indébita tributária e de sonegação fiscal no geral, ainda há a presença de crimes contra a ordem tributária no Código Penal, mais especificamente nos artigos 168-A, 334 e 337-A, os quais se referem, respectivamente, aos ilícitos de apropriação indébita previdenciária, de descaminho e de sonegação previdenciária (Paulsen, 2023).

Desta feita, os crimes tributários, apesar de serem na maior parte das vezes complexos, se mostram de essencial elucidação, vez que ofendem bases importantíssimas da sociedade, pois vão de encontro à manutenção e à instrumentalização de diversos direitos que atingem essencialmente a dignidade da pessoa humana.

2.1 CRIME DE SONEGAÇÃO FISCAL

Após a análise do que se constitui como crime à ordem tributária, termo trazido pela Lei 8.137/90, e da essencialidade de combater tais delitos por estes afrontarem diretamente alicerces do Estado Democrático de Direito, o presente trabalho se aterá ao aprofundamento do crime de sonegação fiscal.

Anteriormente ao ano de 1990 havia a Lei 4.729/65, a qual tratou especificamente do crime de sonegação fiscal, o conceituando e adotando providências para a punição do sujeito passivo. Contudo, no ano de 1990 foi criada a Lei Ordinária nº 8.137/90, a qual trata dos crimes contra a ordem tributária, econômica e contra a ordem de consumo, definindo o crime de sonegação fiscal e dispondo sobre penas e responsabilidade dos agentes, revogando tacitamente a lei anterior (Brasil, 1990). Apesar de esta lei apresentar uma maior abrangência temática, este trabalho se aterá apenas aos crimes no tocante à ordem tributária, mais especificamente aos artigos 1º e 2º, os quais tratam dos delitos praticados pelos particulares face ao Fisco.

A sonegação fiscal não se restringe a uma conduta omissiva do sujeito passivo em relação ao Fisco, mas pode ocorrer de diversas formas, como subdeclarar rendimentos, omitirem informações relevantes para o cálculo dos impostos devidos, utilizar documentos falsos, deixar de fornecer nota fiscal ou adotar práticas fraudulentas para escapar do pagamento dos tributos.

Conforme o artigo 142 do Código Tributário Nacional, o lançamento é fator fundamental para a constituição em definitivo do crédito tributário, sendo esse requisito intrínseco para a cobrança do tributo (Brasil, 1966). Como forma de corroborar esse preceito, o Supremo Tribunal Federal, por meio da súmula vinculante 24 afirma que “Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei nº 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo”.¹

Esse julgado com efeito vinculante *erga omnes* é fundamental não apenas para que se garanta a isonomia fiscal em relação à cobrança de tributos aos contribuintes, mas também para evitar exigências e instauração de persecução penal abusiva e não munidas de justa causa por parte das autoridades fiscais. Assim, todas as medidas adotadas pelos contribuintes, mesmo que ilegais, não poderão ser penalmente penalizadas antes da constituição em definitiva do tributo em questão, vez que falta justa causa para a instauração da ação penal no tocante aos crimes do art. 1º da Lei 8.137/90.²

Esta é, sem dúvida, uma forma de defesa do contribuinte, vez que se faz necessário que se tenha atestado a real existência do fato gerador e do consequente não pagamento para que o Fisco possa cobrá-lo. Ademais, mais uma forma que o legislador criou pra proteger o sujeito passivo da relação jurídico-tributária foi para que se possa iniciar uma *persecutio criminis*, sendo necessário o esaurimento da esfera administrativa, de modo que possibilite ao contribuinte o reconhecimento da infração e consequente extinção da punibilidade por meio do pagamento dos tributos devidos à Fazenda Nacional.

Esta garantia de esgotamento do âmbito administrativo é essencial no sentido de garantia dos princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa, de maneira que é inepta a denúncia efetuada anteriormente ao esgotamento da esfera administrativa, de modo que apenas é cabível ação penal proposta pelo Ministério Público, de maneira que é necessário que haja o esaurimento da esfera

¹ Aplicação das Súmulas no Supremo Tribunal Federal. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/sumariosumulas.asp?base=26&sumula=1265> Acesso em: 02 de fevereiro de 2024.

² Aplicação das Súmulas no Supremo Tribunal Federal. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/sumariosumulas.asp?base=26&sumula=1265> Acesso em: 02 de fevereiro de 2024.

administrativa para que haja justa causa para que se proponha a ação (Frasson Junior, 2016).

Assim, o efetivo cumprimento desses princípios representa não apenas um resguardo para o cumprimento dos direitos dos contribuintes, mas também são essenciais para que o Fisco se proteja da não instauração de uma ação penal abusiva, ou seja, que exceda os deveres instituídos em lei, ou vão além da real finalidade a qual se destinam.

Tanto é verdade que os tribunais de todo o país vêm julgando neste sentido, conforme decisão abaixo mencionada do Tribunal de Justiça de Alagoas em sede de habeas corpus, *in verbis*:

Habeas Corpus. Crime contra a ordem tributária. Sonegação fiscal. Art. 1º, I, Lei Nº 8.137/90. Necessidade de exaurimento da fase administrativa com o devido lançamento do tributo devido na dívida ativa para a persecução penal. Inocorrência de justa causa para a ação penal. Trancamento da ação. Ordem concedida. Unânime (Jus Brasil, 2015, s/p).

Conforme a concessão do presente habeas corpus, o atual entendimento dos tribunais é na linha de afirmar que não há a ocorrência de justa causa para a adoção de medida judicial quando o contribuinte não exauriu a esfera administrativa.

Nessa toada, como já exposto no subtópico anterior, os crimes contra a ordem tributária não podem ser punidos penalmente se praticados de maneira culposa, mas apenas de praticados dolosamente. Dessa forma, o dolo de não recolher o tributo de maneira genérica não é suficiente para preencher o tipo subjetivo do crime de sonegação fiscal, devendo haver também a presença de dolo específico de iludir o fisco para o não pagamento ou pagamento a menor de tributo. Tal entendimento pode ser corroborado o julgado do Estado de Santa Catarina a seguir:

Penal e processual penal. Habeas Corpus. Sonegação fiscal (Art. 2º, II da Lei 8.137/90). Pretensão de trancamento da ação penal. Condenação. Trânsito em julgado. Sucedâneo de revisão criminal. Constrangimento ilegal evidenciado a justificar a superação do óbice. Ausência de dolo. Devedor não contumaz. Não recolhimento do tributo por 6 meses alternados. Paciente primário. Absolvição do paciente. Medida que se impõe. 1. Há de se levar em consideração o dolo com a imprescindível consideração do elemento subjetivo especial de sonegar, qual seja, a vontade de se apropriar dos valores retidos, omitindo o cumprimento do dever tributário com a intenção de não os recolher. 2. O dolo de não recolher o tributo, de maneira genérica, não seria suficiente para preencher o tipo subjetivo do art. 2º, II, da Lei n. 8.137/1990. 3. No caso dos autos, o não pagamento do

tributo por seis meses aleatórios não é circunstância suficiente para demonstrar a contumácia nem o dolo de apropriação. Ou seja, não se identifica, em tais condutas, haver sido a sonegação fiscal o recurso usado pelo empresário para financiar a continuidade da atividade em benefício próprio, em detrimento da arrecadação tributária. Ademais, trata-se de réu primário e sem antecedentes criminais.

4. Habeas corpus não conhecido. Ordem concedida de ofício, a fim de absolver o paciente das condutas atribuídas na Ação Penal n. 900065-85.2015.8.24.0038, em trâmite na Segunda Vara Criminal da comarca de Joinville. (HC n. 569.856/SC, relator Ministro Sebastião Reis Júnior, Sexta Turma, julgado em 11/10/2022, DJe de 14/10/2022) (STJ, 2022, s/p).

Esse, como diversos outros julgados, são essenciais para assegurar ao contribuinte o devido respeito ao princípio do não confisco, vez que o Brasil é um país que possui um complexo sistema tributário, sendo às vezes bastante dificultoso para o contribuinte o cumprimento estrito a todas as obrigações principais e acessórias. Desta feita, em conformidade com o art. 150, IV da Constituição Federal, tais entendimentos vão ao encontro do preceito constitucional que veda a utilização da cobrança tributária com o efeito meramente de aplicar medidas sancionatórias ao contribuinte.

Portanto, não obstante seja necessária a moderação do poder coercitivo estatal na cobrança tributária, as condutas delituosas descritas nos primeiros artigos da Lei 8.137/90 não representam meramente uma violação à ordem tributária, mas materializam uma lesão que se difunde por todos os âmbitos da sociedade e gera um dano de difícil reparação.

Assim, é essencial que medidas sejam tomadas com o fito não apenas de punir quem comete o delito, mas também de impor receio ao criminoso, evitando futuros crimes de sonegação fiscal. Dessa maneira, é necessário atingir não apenas o bem jurídico liberdade do infrator, mas também impor constrições patrimoniais, de modo a maximizar a recuperação das receitas devidas e não recebidas, por parte do Estado, de modo a evitar dilação patrimonial.

2.2 BLOQUEIO DE BENS DO INFRATOR

O delito de sonegação fiscal apresenta uma grave violação a bens jurídicos essenciais ao adequado funcionamento da sociedade. Assim, o não cumprimento das regras previstas na legislação ocasiona uma serie de sanções nas searas civis, administrativas e penais. Este subtópico focará majoritariamente nas patrimoniais,

dentre elas a medida de sequestro de bens e valores do infrator (prevista no art.125 do Código Penal), seja pessoa física ou jurídica.

Segundo os escritos de Tajaribe Junior (2022), o Brasil possui um complexo e rígido sistema tributário, o qual apresenta frequentes atualizações nos âmbitos municipal, estadual e federal. Com isso, o cumprimento estrito torna-se muitas vezes dificultoso, principalmente para as pessoas físicas ou jurídicas que apresentam hipossuficiência financeira e educacional. Pensando nesses liames inerentes ao território nacional, que tais medidas de constrição patrimonial devem ser tomadas como última medida, após a comprovação não apenas do dolo genérico de omissão no recolhimento do tributo, mas também do dolo específico de efetivamente iludir a Fazenda Pública por meio do não pagamento ou pagamento a menor dos tributos devidos.

Nesse sentido, a medida de sequestro de bens do infrator, a *contrario sensu*, deve ser decretada apenas não sobre o valor que o criminoso recebeu indevidamente, mas sobre o valor que deveria ser pago, mas não foi em razão do não adimplemento do débito tributário que era devido pelo contribuinte. Tal medida serve não para punir o infrator antes do trânsito em julgado, mas principalmente para garantir a efetividade da investigação e do processo criminal (Tajaribe Junior, 2022).

Conforme o autor supracitado, normalmente, o bloqueio de bens é determinado por meio de decisão judicial, com base em pedido fundamentado do Ministério Público ou da autoridade policial responsável pela investigação. Esta medida pode ser adotada durante a fase de investigação preliminar ou mesmo após o oferecimento da denúncia criminal. Mormente, o bloqueio de bens tem por objetivo evitar que o suspeito dilapide seu patrimônio, dificultando ou impossibilitando a reparação dos danos causados pela prática do crime de sonegação fiscal, bem como frustrando a eventual execução de uma pena de multa que lhe seja imposta.

Essa medida cautelar pode abranger diversos tipos de bens do infrator, tais como imóveis, veículos, contas bancárias, aplicações financeiras, entre outros. A efetivação do bloqueio ocorre por meio de ordem judicial direcionada aos órgãos competentes, como cartórios de registro de imóveis, instituições financeiras e órgãos de proteção ao crédito.

É importante ressaltar que o bloqueio de bens não significa necessariamente a perda definitiva dos mesmos pelo infrator, mas sim uma forma de garantir que ainda reste patrimônio suficiente para eventual ressarcimento do Estado ou de

terceiros prejudicados, bem como para o pagamento de multas e outras penalidades aplicadas no âmbito do processo penal. Após o trânsito em julgado da decisão condenatória, os bens bloqueados podem ser objeto de alienação judicial para a satisfação dos créditos reconhecidos em juízo (Tajaribe Junior, 2022).

Desse modo, esta medida assecuratória é, em muitas vezes, essencial para o sucesso da obtenção de elementos informativos na investigação policial, a qual constitui momento pré-processual e do processo criminal em si, dificultando a dilapidação de patrimônio, de modo a maximizar a restituição dos débitos tributários não pagos ao Fisco.

2.3 DECORRÊNCIA CRONOLÓGICA DA SONEGAÇÃO FISCAL

É importante salientar que, cronologicamente, quando o criminoso ilude a Fazenda Pública com o fato de não adimplir com obrigações tributárias, o valor pecuniário a maior que o sujeito passivo possui de maneira ilegal não possui o atributo da licitude, não podendo ser utilizado livremente. Por isso, em muitos casos os criminosos buscam dissimular o a origem ilícita dos recursos financeiros obtidos como produto do crime de sonegação fiscal, geralmente por meio da prática de um processo de compra de bens, ou injeção de dinheiro em negócios licitamente constituídos.

Diante dessa realidade, foi criada a Lei nº9.613/98, a qual institui punição para os crimes de ocultação de bens e lavagem de dinheiro, prática que consiste em tornar o dinheiro ilícito em dinheiro com aparência de licitude. Muitas vezes esse delito ocorre em uma enorme complexidade, tornando-o de difícil identificação, mas o Supremo Tribunal Federal já decidiu em sede de Recurso em Habeas Corpus n. 80816SP que a caracterização desse delito “não reclama nem êxito, definitivo da ocultação, visada pelo agente, nem o vulto e a complexidade dos exemplos de requintada ‘engenharia financeira’ transnacional, com os quais se ocupa a literatura”.

Tal entendimento consolida a compreensão de que não se exige complexidade, nem a efetivação da tentativa de ocultar bens para que o delito seja caracterizado, bastando o dolo genérico, ou seja, a vontade livre e consciente de praticar o crime que consiste em “ocultar ou dissimular a natureza, origem,

localização, disposição, movimentação ou propriedade de bens, direitos ou valores provenientes, direta ou indiretamente, de infração penal” (Art.1º, Lei nº9.613/98).

Contudo, para que se combata a omissão de pagamento ou pagamento a menor, deve-se punir de maneira mais severa a conduta que surge em consequência dessas. É por isso que a lei supracitada positivou que são crimes as condutas que visam, *in verbis*:

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

Pena - reclusão, de 3 (três) a 10 (dez) anos, e multa.

§ 1º Incorre na mesma pena quem, para ocultar ou dissimular a utilização de bens, direitos ou valores provenientes de infração penal:

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 provenientes de infração penal;

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 (Brasil, 1998, s/p).

Este marco legal se mostrou essencial para o combate à criminalidade de maneira geral, visto que em muitos casos o não pagamento tributário e o consequente cometimento da sonegação fiscal são somente o início do cometimento de crimes que levam até, muitas vezes, ao financiamento de outros delitos.

Assim, essa modalidade criminosa, em muitos casos, é usada justamente em um momento temporal posterior à ocorrência dos delitos, previstos nos artigos 1º e 2º da Lei 8.137/90, para ocultar e tornar com aparência de lícito os valores recebidos ilicitamente, em decorrência do não pagamento, ou pagamento a menor de tributação legalmente devida.

Desse modo, é importante afirmar que a lavagem de dinheiro trata-se de uma modalidade autônoma de delito, não um mero exaurimento do crime de sonegação fiscal, não necessitando sequer da comprovação de crime antecedente para que se tipifique a presença desses. Apesar disso, deve ser feito um esforço em conjunto das autoridades fazendárias de todos os entes da federação como forma de inibir e combater a presença de tais ilícitos tributários, os quais visam auferir renda ilegal em detrimento do interesse de toda a população.

2.4 COMBATE À SONEGAÇÃO FISCAL NO BRASIL

Como já analisado anteriormente, a sonegação fiscal, prevista na Lei 8.137/90, é um crime de difícil elucidação e que afeta bens essencialmente tutelados, de modo a necessitar de medidas cautelares assecuratórias para garantir a máxima efetividade da apreensão dos valores devidos ao Fisco (Brasil, 1990). Todavia, para que o combate a este crime seja maximizado, há outras medidas previstas no ordenamento e que devem ser adotadas pelas autoridades fazendárias para identificar, prevenir e punir, de maneira mais eficaz, as práticas de sonegação fiscal.

Inicialmente, há alternativas promovidas pelo Fisco para incentivar a não omissão ou o pagamento a menor de valores por meio do oferecimento de uma melhor condição de pagamento, negativando ou tornando positiva com efeito de negativa a certidão de dívida ativa do contribuinte em caso de anuência. É o caso dos programas de regularização e parcelamento de débitos tributários, no qual o Fisco pode instituir programas de regularização fiscal, oferecendo condições facilitadas para que os contribuintes normalizem suas pendências tributárias, reduzindo os incentivos para a prática de sonegação.

Como medidas repressivas investigativas, há a fiscalização e a auditoria tributária, as quais são realizadas pelos órgãos competentes para verificar a conformidade das declarações e obrigações fiscais dos contribuintes, de maneira a identificar eventuais inconsistências, omissões ou fraudes. Além disso, há o cruzamento de dados e a inteligência fiscal, nos quais o Fisco se utiliza de sistemas informatizados com tecnologia especializada para cruzar informações de diferentes fontes, como declarações de imposto de renda, notas fiscais eletrônicas, movimentações bancárias, entre outros, a fim de detectar indícios de irregularidades e planejamentos tributários abusivos, os quais podem levar a uma análise mais aprofundada, em caso de inicial suspeita de cometimento de sonegação fiscal (Soares, 2019).

Em âmbito internacional, o Brasil realiza cooperações internacionais por meio de acordos e tratados internacionais, os quais possibilitam a troca de informações das autoridades fiscais com outros países, facilitando o rastreamento de ativos e

operações financeiras no exterior, realizadas por contribuintes sujeitos à legislação fiscal nacional. Um exemplo destes ocorreu com a aprovação, pelo Senado, do Projeto de Decreto Legislativo (PDL) 203/2019 trata do acordo fiscal assinado entre o Brasil e Singapura em maio de 2018, o qual visa corroborar a cooperação fiscal entre os países, de modo a evitar a bitributação e a sonegação fiscal.³

Tal mútuo colaborativo faz-se necessário para uma maior abrangência investigativa, vez que muitas vezes o *modus operandi* do criminoso é enviar o dinheiro sonegado para contas bancárias de outros países, com o fito de dificultar a investigação do rastro do valor pecuniário (Soares, 2019).

Além desses instrumentos legais, o Código Tributário Nacional buscou maneiras de não deixar as autoridades fazendárias tão atrasadas no tocante ao surgimento diário de novas tecnologias para burlar o adimplemento fiscal de modo que implementou, no artigo 144, § 1º a seguinte ferramenta:

Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros (Brasil, 1966, s/p).

Este dispositivo é uma maneira de oferecer um benefício ao Fisco no tocante ao aumento da possibilidade de se constatar um dos verbos previstos nos artigos 1º e 2º da Lei 8.137/90 e punir os que, de alguma forma, buscam enganar a Fazenda Pública. Dessa maneira, tal instrumento mostra-se essencial para a elucidação deste crime de tão difícil constatação, de modo a servir de subsídio para a solução do crime de sonegação fiscal.

Além disso, o Título IV, Capítulo I, do Código Tributário Nacional, versa sobre as prerrogativas do Fisco para proceder à fiscalização tributária. Desta feita, faz-se importante ressaltar que o art. 195 deste instrumento normativo versa que o contribuinte não pode limitar o direito do Fisco de examinar livros, mercadorias,

³ Matéria publicada na Agência Senado intitulada: Aprovados acordos internacionais de combate à dupla tributação e evasão de divisas. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2021/02/24/aprovados-acordos-internacionais-de-combate-a-dupla-tributacao-e-evasao-de-divisas> Acesso em: 28 de abril de 2024.

arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais dos comerciantes industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exhibi-los (Brasil, 1966).

Em caso de recusa do sujeito passivo, pode-se aplicar a penalidade pecuniária de multa em razão do descumprimento de obrigação acessória, sem prejuízo de eventual ação judicial para viabilizar o acesso aos documentos requeridos, casos essenciais à fiscalização para a constatação da sonegação fiscal (Brasil, 1966).

No ano de 2023, surgiu o Projeto de Lei 1.254/2023, de autoria do deputado Alberto Fraga, o qual visa elevar em três anos as penas previstas para algumas modalidades dos crimes da Lei 8.137/90, passando de detenção de 6 meses a 2 anos e multa para detenção de 6 meses a 5 anos e multa, entretanto, ainda encontra-se em análise nas casas legislativas. Este aumento da reprimenda estatal visa coibir preventivamente e repressivamente o não cometimento da infração (Brasil, 2023).

Por outro viés, apenas aumentar a reprimenda estatal por meio da punição em cárcere não se mostra como uma alternativa para a redução do cometimento de crimes. Nesse ínterim, a promoção de campanhas de conscientização da população promovida por órgãos, tanto estatais quanto não estatais, se apresenta de grande valia para a mitigação dessa problemática.

Um exemplo disso ocorreu no ano de 2022 no Ministério Público do Mato Grosso do Sul, o qual promoveu uma campanha, por meio do Núcleo de Apoio à Atuação Especializada no Combate à Sonegação Fiscal e os Ilícitos contra a Ordem Tributária (NAAESF), com o slogan “MPMS e a POPULAÇÃO contra a SONEGAÇÃO”. Através dessa ação, buscou-se conscientizar a população que esta prática atinge não apenas a prestação de serviço por parte do Estado, mas também prejudica outras pessoas físicas ou jurídicas que cumprem estritamente suas obrigações tributárias (MPMS, 2022).

Além desse, também houve a instituição do programa denominado “Combate à Sonegação Fiscal” no Ministério Público de Santa Catarina, o qual buscou responsabilizar os que infringem à ordem tributária e recuperar de maneira indireta valores que deveriam ter feito parte da receita destinada ao estado em apreço. Assim, apesar de muitas vezes possuírem um caráter meramente arrecadatório e punitivista, tais campanhas também são necessárias para orientar a população

sobre quais medidas devem adotar para coibir esta prática criminosa, como a exigência de nota fiscal dos comerciantes.

Nesse sentido, deve-se fomentar, nessas campanhas e ações estatais de orientação dos contribuintes, a promoção da educação à cidadania, diminuindo o enfoque da cobrança e aumentando o objetivo de ensinamento, com o intuito de formar a médio e longo prazo cidadãos mais conscientes dos seus deveres civilizacionais e societários.

Um exemplo dessa prática moderna e efetiva foi adotado pela Secretaria de Finanças do município de Caucaia, no estado do Ceará, a qual promoveu por meio de tirinhas uma campanha educativa fiscal, que almeja a simplificação do entendimento da população em geral sobre a importância da adimplência tributária na vida deles. Ao promover essa ação, a prefeitura visa aproximar a população de assuntos complexos e de grande interesse de toda a coletividade, de modo a tornar mais transparente e interativa a relação entre agentes políticos e contribuintes (Prefeitura de Caucaia, 2024).

Ademais, a Receita Federal do Brasil editou, no ano de 2020, a Instrução Normativa RFB nº1.986/2020 a qual instituiu a padronização e maior repressão às fraudes aduaneiras. Em tal procedimento, inclui-se a adoção de medidas, como a apuração da veracidade de declaração, intimação do importador ou exportador, solicitação de laudos técnicos, exigência de apresentação de registros contábeis do importador, dentre outras. Em casos mais graves, pode ser adotada até mesmo a retenção de mercadorias por um prazo de 60 (sessenta), prorrogável por igual período em caso de necessidade. Tal rigidez é necessária para que se garanta a máxima efetividade no combate aos crimes cometidos na zona aduaneira, incluindo, sobretudo os delitos de sonegação fiscal.

Portanto, o combate aos delitos dos artigos 1º e 2º da Lei 8.137/90 é essencial para a manutenção das prestações positivas estatais estabelecidas constitucional e legalmente, de maneira a corroborar o estrito cumprimento do princípio constitucional implícito da Indisponibilidade do Interesse Público. Dessa forma, é necessário que se promova o cerco aos que ousam infringir os ditames legais, tanto pelas via da efetiva punição, aumentando as penas impostas a quem venha a infringir a lei, quanto por meio da conscientização, por meio de campanhas e ações dos setores públicos e privados.

3 PODER DE POLÍCIA

3.1 BREVE RESGATE HISTÓRICO DO PODER DE POLÍCIA

Inicialmente, no período feudal havia a figura do monarca e da autoridade religiosa, os quais empenhavam esforço para manter a harmonia nos variados âmbitos da vida das pessoas que residiam na sua circunscrição. Aquele seria o responsável pelas questões de natureza civil, enquanto a autoridade eclesiástica ficaria responsável pelas questões de ordem moral e religiosa (Di Pietro, 2023).

Conforme os escritos de Di Pietro (2023, p. 161):

Por volta do século XV, majoritariamente a igreja passou a não intervir oficialmente na instituição estatal e o rei passou a acumular o mando das questões de competência civil, moral e religiosa. Para isso, dividiu esse poder nas modalidades direito de polícia e direito de justiça, sendo que a primeira estava no escopo da competência do rei e se referiam às questões administrativas, enquanto a segunda ficava fora da competência do príncipe e eram concretizadas pelos magistrados.

Assim, este poder-dever não teve sempre tamanha abrangência, mas, ao contrário disso, se caracterizava por ser “a atividade estatal que limitava o exercício dos direitos individuais em benefício da segurança” (Di Pietro, 2023, p. 163). Este era um pensamento do poder sob o prisma liberal do século XVIII, o qual o tratava como sendo realizado estritamente pelos órgãos de segurança pública policial.

A autora supracitada refere que já em meados do século XX, este poder começou a ser entendido sob um conceito mais amplo, o que ocasionou na divisão em “polícia geral”, a qual compreendia as autoridades de segurança pública e “polícias especiais”, as quais representavam o restante dos setores que influenciavam na vida dos particulares em geral.

Atualmente, o conceito de bem-estar coletivo é bastante amplo e assim deve ser abrangendo as mais variadas áreas como liberdade, saúde, educação, paz, meio ambiente ecologicamente equilibrado, dentre outros. Nesse sentido, o poder de polícia não abrange apenas o sentido estrito dos órgãos policiais, de segurança

pública, previsto no art. 144 da Constituição Federal, mas as mais diversas áreas, como a higiene e costumes (Di Pietro, 2023). Nesse ínterim, o poder de Polícia, o qual se caracteriza como um dos fatos geradores da taxa juntamente com a prestação de serviço público específico e divisível, está conceituado no art. 78, caput do Código Tributário nacional da seguinte forma:

Art. 78. Considera-se poder de polícia atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranquilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos (Brasil, 1966, s/p).

É importante ressaltar que essa concepção adotada no século XXI e positivada no direito brasileiro no CTN, no seu viés mais restrito abarca apenas os atos do poder Executivo, mas, sob o olhar da perspectiva ampla, abrange também os atos do poder Legislativo.

3.2 PODERES-DEVERES EM ESPÉCIE

Inicialmente, quando se propõe a adentrar aos estudos do regime jurídico-administrativo ao qual está inserida a Administração Pública, aqui compreendida como o Estado em si, é essencial ter ciência que esta possui diversos direitos e deveres, os quais se subordinarão ao bem-estar da coletividade. Aqui, os entes federativos buscam estabelecer balizas proporcionais entre o interesse do grupo e os interesses individuais, os quais devem ser zelados e estendidos, mas sem invadir a esfera do grupo. São esses direitos e essa baliza que, majoritariamente, os artigos 5º ao 17º da Constituição Federal tentam estabelecer (Brasil, 1988).

Com o intuito de auxiliar no funcionamento do Estado e ajudar a efetivamente impor a harmonia social, a Administração Pública dispõe de poderes-deveres, os quais servem para impor os preceitos coletivos em detrimento das conflitantes vontades individuais dos cidadãos. É fato que esses atributos são guiados pelo princípio da indisponibilidade do interesse público, na medida em que o Estado não pode dispor da efetivação destes, vez que beneficiam a coletividade. São eles os Poderes Hierárquico, Disciplinar, Normativo e de Polícia.

Inicialmente, quando se fala em poder Normativo, também chamado de poder Regulamentar, trata-se de uma das maneiras que o chefe do Poder Executivo, seja da União, dos Estados ou dos Municípios, pode editar normas que complementam a lei, realizando assim uma função atípica, a de criar normas jurídicas. Usualmente, este se expressa por meio do decreto regulamentar, mas também pode se materializar através de portarias, resoluções, circulares, deliberações, instruções, dentre outros, não sendo estes necessariamente realizados pelo chefe do Executivo. Por fim, é importante ressaltar que este poder não exaure as formas de competência normativa da Administração Pública, sendo apenas uma de suas maneiras de expressão, a qual existe simultaneamente com outras as quais não serão objeto do presente trabalho de conclusão de curso (Di Pietro, 2023).

Em segundo lugar, há o poder Hierárquico, o qual estabelece uma relação de coordenação e subordinação entre um mesmo órgão da Administração Pública com o intuito de maximizar a efetividade desta em prol da coletividade, de modo que, apesar de ser competência do Presidente da República iniciativa de leis de intuito organizacional (art. 61, §1º, II, CF), não se restringe apenas ao Poder Executivo, como é o caso do poder supracitado, mas se estende a todos os demais (Di Pietro, 2023). Deve-se ressaltar que a relação de hierarquia ou subordinação diz respeito a agentes públicos de um mesmo órgão, de maneira que ao se tratar de dois órgãos distintos, há uma relação de cooperação em prol do interesse público.

Em terceiro lugar, há o poder Disciplinar, o qual, de modo geral, é responsável por averiguar a presença de práticas infratoras e aplicar as penalidades legais ao transgressor. Ao contrário do que ocorre com o poder de Polícia, aqui as infrações devem ser cometidas por agentes públicos, ou equiparados, ou seja, devem ser aplicadas, em regra, por servidores públicos aos integrantes da Administração Pública que cometeram alguma falta (Di Pietro, 2023).

É fato que este poder deve ser entendido como vinculado, na medida em que, ao constatar a prática de alguma conduta infracional, o agente público responsável deve necessariamente punir o agente que a praticou, sob o risco de incorrer no crime de condescendência criminosa, previsto no art. 320 do Código Penal, *in verbis*:

Art. 320 - Deixar o funcionário, por indulgência, de responsabilizar subordinado que cometeu infração no exercício do cargo ou, quando lhe

falte competência, não levar o fato ao conhecimento da autoridade competente:

Pena - detenção, de quinze dias a um mês, ou multa (Brasil, 1940, s/p).

Contudo, para que sejam aplicadas as devidas penalidades ao agente infrator, devem sempre ser respeitados os princípios do contraditório e da ampla Defesa, previstos na Carta Magna, no seu art. 5º, LV:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes (Brasil, 1988, p. 13).

Em relação ao poder de Polícia, o qual se constitui objeto principal deste subtema, este poder-dever, de maneira estrita, corresponde aos limites que o Estado deve impor às vontades dos particulares como modo de se estabelecer o bem-estar coletivo e se efetivar o princípio constitucional implícito da supremacia do interesse público, de acordo com a doutrina majoritária. O doutrinador José dos Santos Carvalho Filho (p. 65) ainda traz o conceito amplo como sendo:

[...] toda e qualquer ação restritiva do Estado em relação aos direitos individuais. Sobreleva nesse enfoque a função do Poder Legislativo, incumbido da criação do *ius novum*, e isso porque apenas as leis, organicamente consideradas, podem delinear o perfil dos direitos, elastecendo ou reduzindo o seu conteúdo. É princípio constitucional o de que 'ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei' (art. 5º, II, CF) (Brasil, 1988, p. 13).

3.3 CARACTERÍSTICAS DO PODER DE POLÍCIA

O poder de Polícia, como uma modalidade autônoma de controle da Administração Pública, possui atributos inerentes, tais como: coercibilidade, autoexecutoriedade, discricionariedade e, de acordo com a doutrinadora Maria Sylvia Zanella Pietro, a indelegabilidade deste para as pessoas jurídicas de direito privado.

A Administração Pública deve pautar seus atos em conformidade com a legislação vigente. Nesse toado, há ocasiões em que o seu agir ou não agir é pautado na conveniência e oportunidade, de modo a caracterizar a situação da discricionariedade, o que pode ser citado como exemplo, é quando os órgãos responsáveis decidem qual o melhor trajeto que deve passar a construção de uma nova estrada, desapropriando as propriedades privadas ali existentes (Di Pietro, 2023).

Para a autora acima citada, por outro lado, há situações em que o poder estatal é vinculado às ordens dadas pela legislação, como em uma ocasião em que o contribuinte deixou de realizar uma obrigação principal no tocante ao pagamento do Imposto de Renda devido, devendo obrigatoriamente o Fisco, inscrevê-lo em dívida ativa e, posteriormente, opor Execução Fiscal contra ele.

A autoexecutoriedade diz respeito ao poder da Administração Pública de tomar decisões que imponham uma obrigação, sem a necessidade de ter que amparar em uma decisão judicial para tal. Contudo, é importante ressaltar que, além de dever fornecer o direito ao contraditório e à ampla defesa ao sujeito passivo afetado pela decisão, é possibilitado a este recorrer desta decisão ainda na esfera judicial, mesmo após o esaurimento das esferas administrativas (Di Pietro, 2023).

Nessa mesma ideia, o atributo da exigibilidade vem a autorizar o uso de meios indiretos de impor uma medida do Fisco ao contribuinte, por diversas razões. Um exemplo usual de concretização desta característica é embasado no artigo 113, §3º, CTN, e ocorre quando a autoridade fazendária transforma o não cumprimento de uma obrigação acessória pela sua inobservância em obrigação principal, ou seja, o pagamento de uma penalidade pecuniária (Brasil, 1966).

Por último, no tocante ao atributo da indelegabilidade do poder de polícia para as pessoas jurídicas de direito privado, ressalta-se que em regra essa delegação não é possível, entretanto que há “[...] a existência de entendimento favorável à delegação de atividades de polícia exclusivamente materiais, desde que não envolvam o exercício de autoridade por um particular sobre outro cidadão” (Di Pietro, 2023, p.166).

Neste mesmo viés, o Supremo Tribunal Federal possui precedentes no sentido de autorizar a delegação deste poder para as pessoas jurídicas de direito privado que prestam serviço público de atuação própria em regime não concorrencial, desde que seja uma pessoa da Administração Indireta. Um exemplo

de decisão da suprema corte nessa acepção se materializa no Recurso Extraordinário 633.782 de Minas Gerais, datado do ano de 2020, cuja ementa trata do seguinte teor:

Recurso extraordinário. Repercussão geral. Tema 532. Direito constitucional e administrativo. Preliminares de violação do direito à prestação jurisdicional adequada e de usurpação da competência do supremo tribunal federal afastadas. Poder de polícia. Teoria do ciclo de polícia. Delegação a pessoa jurídica de direito privado integrante da administração pública indireta. Sociedade de economia mista. Prestadora de serviço público de atuação própria do estado. Capital majoritariamente público. Regime não concorrencial. Constitucionalidade. Necessidade de lei formal específica para delegação. Controle de abusos e desvios por meio do devido processo. Controle judicial do exercício irregular. Indelegabilidade de competência legislativa (STJ, 2020, p. 1).

Contudo, esta decisão ainda trata do tema retratando que é possível a delegação apenas da fase de sanção de polícia da “Teoria do Ciclo de Polícia”, a qual não será objeto de aprofundamento deste trabalho, mas superficialmente divide a atuação deste poder em quatro, as quais são: i) ordem de polícia, ii) consentimento de polícia iii) fiscalização de polícia e iv) sanção de polícia.

3.4 ATUAÇÕES DO PODER DE POLÍCIA

Pelo fato do poder de polícia apresentar, na atualidade, essa grande abrangência retratada no subtópico anterior, na prática ele se manifesta de diferentes formas e por diferentes meios. Nesse sentido, este poder-dever é concretizado no dia a dia sob duas roupagens: a da prestação positiva e a da prestação negativa. Tais aspectos se refletem no âmbito repressivo, o qual se busca a punição administrativa ou judicial, em sentido amplo, do infrator que já cometeu o ato infracional, aplicando-lhe um ato sancionatório, a depender da infração praticada.

Por outro lado, atua de maneira preventiva, na medida em que o poder de Polícia se vale da Administração Pública, na figura dos agentes fiscalizadores, e impede a realização de um dano à sociedade antes do acontecimento do seu fato gerador.

Assim, mais importante do que a manifestação do poder de polícia na modalidade de repressão, a qual se busca reparar um dano já ocorrido a um bem jurídico tutelado, é a expressão deste quando atua antes do delito ocorrer. Isso ocorre porque a função precípua da entidade do Estado é a proteção das entidades jurídicas ao qual ele se destina a guardar, como a vida, a liberdade, a capacidade contributiva do contribuinte, dentre outros. Desse modo, a repressão apenas ocorre quando não houve a efetiva prestação do serviço positivado nas legislações constitucional e infraconstitucional (Di Pietro, 2023).

Em suma, o poder de Polícia tem a função de regulação e fiscalização, na medida em que pode se utilizar da coerção e da força, se necessário, para regulamentar as atividades econômicas, sociais, ambientais, dentre outras. Assim, auxilia na prevenção de danos ao definir, por exemplo, a imposição de sanções e penalidades ao cometimento de infrações contra a ordem tributária, se valendo desde a instituição de multas e interdição de estabelecimentos comerciais até a decretação de prisão da pessoa física responsável pela administração de pessoa jurídica, como se pode ver no artigo 135 do CTN, conforme texto legal:

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos: I - as pessoas referidas no artigo anterior; II - os mandatários, prepostos e empregados; III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado (Brasil, 1966, s/p).

Este dispositivo previsto no CTN é de suma importância e corrobora o poder-dever, inerente ao poder de polícia, de punir os contribuintes quando estes atuam de maneira contrária a lei como forma de obter proveito econômico. Além disso, este artigo institui a responsabilidade pessoa como forma de assegurar que as pessoas que detém poder de mando, perante uma pessoa jurídica, ajam sempre com cautela, observando sempre os ditames legais.

Portanto, é importante ressaltar que o poder de polícia não age apenas em face das pessoas jurídicas, quando se trata de lícitos tributários cometidos na circunscrição de uma empresa, vez que a finalidade precípua é assegurar a integridade do erário público. Desse modo, este instrumento jurídico atua nas suas funções preventiva e repressiva, na medida em que pune os reais responsáveis pelo

cometimento dos delitos e repelem futuras ocorrências com a imposição de uma pena de caráter pessoal.

3.5 PODER DE POLÍCIA NO CONTEXTO DOS CRIMES TRIBUTÁRIOS

De modo a aproximar este poder-dever do tema proposto por este trabalho, no contexto dos crimes contra a ordem tributária, o poder de polícia assume um papel crucial na prevenção, detecção e repressão desses ilícitos tão danosos aos direitos individuais e aos direitos sociais.

Os crimes contra a ordem tributária referem-se a condutas ilegais relacionadas à sonegação fiscal, fraudes fiscais, evasão de impostos, entre outros, conforme disposto na Lei nº 8.137/90. Estes devem ser e efetivamente são objetos de fiscalização e punição por parte da Administração Pública pelo fato de que prejudicam diretamente a arrecadação tributária do Estado, comprometendo a capacidade do governo de prover serviços públicos essenciais à população e consequentemente afetando o bem-estar social.

Nessa linha, o poder de polícia é exercido por órgãos fiscais específicos, como a Secretaria de Fazenda (SEFAZ), nos âmbitos estaduais e municipais, e a Secretaria da Receita Federal no tocante à União, as quais possuem a responsabilidade de fiscalizar o cumprimento das obrigações tributárias por parte dos contribuintes em conjunto com os órgãos de segurança previstos na Carta Magna, aos quais incumbem a função de execução para a manutenção da ordem pública, como a Polícia Federal, Polícia Civil, dentre outros, que estão previstos no art.144 da Constituição Federal (Brasil, 1988).

Tal fundamento tem alicerce nos entendimentos reiterados dos tribunais, havendo sido tratado pelo Supremo Tribunal Federal, em sede de recurso extraordinário, no seguinte entendimento:

Direito Administrativo. Recurso extraordinário. Poder de Polícia. Imposição de multa de trânsito. Guarda Municipal. Constitucionalidade. 1. Poder de polícia não se confunde com segurança pública. O exercício do primeiro não é prerrogativa exclusiva das entidades policiais, a quem a Constituição outorgou, com exclusividade, no art. 144, apenas as funções de promoção da segurança pública. 2. A fiscalização do trânsito, com aplicação das sanções administrativas legalmente previstas, embora possa se dar ostensivamente, constitui mero exercício de poder de polícia, não havendo,

portanto, óbice ao seu exercício por entidades não policiais. 3. O Código de Trânsito Brasileiro, observando os parâmetros constitucionais, estabeleceu a competência comum dos entes da federação para o exercício da fiscalização de trânsito. 4. Dentro de sua esfera de atuação, delimitada pelo CTB, os Municípios podem determinar que o poder de polícia que lhe compete seja exercido pela guarda municipal. 5. O art. 144, § 8º, da CF, não impede que a guarda municipal exerça funções adicionais à de proteção dos bens, serviços e instalações do Município. Até mesmo instituições policiais podem cumular funções típicas de segurança pública com exercício de poder de polícia. Entendimento que não foi alterado pelo advento da EC nº 82/2014. 6. Desprovisionamento do recurso extraordinário e fixação, em repercussão geral, da seguinte tese: é constitucional a atribuição às guardas municipais do exercício de poder de polícia de trânsito, inclusive para imposição de sanções administrativas legalmente previstas (STF, 2015, s/p).

Tais órgãos possuem autoridade para realizar investigações, fiscalizações, auditorias e aplicar sanções administrativas e penais aos infratores. Dentre as punições decorrentes do não cumprimento dos deveres legais, pode haver multas, cobrança de tributos devidos com acréscimos legais, cassação de registros, entre outras medidas coercitivas, como, nos casos mais graves, a realização da prisão dos envolvidos em atos ilícitos.

Assim, para que efetivamente haja uma maior abrangência na investigação da adimplência tributária, é extremamente importante uma cooperação entre os órgãos de fiscalização tributária e os órgãos de segurança pública, como a Polícia Federal com o Ministério Público, para o efetivo combate aos crimes tributários e a consequente imposição de penalidade aos infratores.

Além disso, para que haja a fiscalização dos crimes tributários, nessa integração dos órgãos em questão, devem ser observados estritamente os preceitos gerais do direito e os princípios do direito tributário, tais como os da legalidade, da tipicidade, da anterioridade, da capacidade contributiva, entre outros, garantindo-se dessa maneira a razoabilidade e a proporcionalidade das ações fiscais por parte das autoridades fazendárias competentes.

É bem verdade que os Fiscos de âmbito municipal, estadual e federal já realizam um movimento de buscar promover políticas integrativas com os contribuintes, visto que historicamente se percebeu que a cobrança coercitiva de tributos pela via administrativa e judicial não se apresentou como uma medida eficaz. Nesse sentido, na atualidade, busca-se a realização de políticas de educação e orientação de como realizar o cumprimento das obrigações principais e acessórias

de uma maneira facilitada e com menos rigor burocrático, com a ajuda de tecnologias que vêm se aprimorando a cada dia.

Uma crítica pertinente a ser feita ao sistema tributário brasileiro atual é a falta ao fomento à fiscalização voluntária, que é pouco falada pelas legislações de abrangência fiscal. Ainda nos moldes atuais, a orientação ao contribuinte é pouco positivada e raramente promovida em âmbito prático, uma vez que esta “não é pressuposto nem condição de validade para a autuação dos contribuintes, porquanto a legislação não a impõe” (Paulsen, 2023, p.49).

Um instrumento que ainda se mostra eficaz no sistema brasileiro de tributos é o da denúncia espontânea, que está previsto no art. 138 do Código Tributário Nacional, e prevê que se exclui a responsabilidade por eventual infração caso esta espécie de confissão de não adimplemento seja acompanhada de pagamento do tributo devido acompanhado dos juros de mora ou do depósito do valor arbitrado pela autoridade administrativa (Brasil, 1966). Este é um dos poucos meios que fomentam o pagamento de tributos por meio do estímulo a uma adesão voluntária do sujeito passivo.

Portanto, apesar de deficiente, este poder-dever menos coercitivo faz-se essencial principalmente para a fiscalização, a educação e a regulação, mas também para a punição aos que cometem condutas que violam os crimes tributários, especialmente os artigos 1º e 2º da Lei 8.137/90, vez que são o enfoque do presente trabalho.

Desse modo, o poder de Polícia como um poder-dever da Administração Pública mostra-se indispensável para a manutenção da ordem pública e do bem-estar coletivo, de modo a garantir o princípio da supremacia do interesse público. Contudo, é sempre importante que sejam criados e fomentados mecanismos para esta atribuição estatal não exceder os limites impostos tanto pela legislação vigente, quanto pelos entendimentos jurisprudenciais. Ao tomar tais medidas, garante-se que os agentes responsáveis pelo estabelecimento da manutenção da ordem pública e pela fiscalização voltada para o não cometimento de crimes tributários pelos particulares não concorram, na prática, para o cometimento de condutas ilícitas.

4 ABUSO DE PODER

Segundo Aguiar (2022) é essencial para a manutenção da ordem pública que haja uma sobreposição do poder público sobre as vontades e anseios dos particulares. Para isso, o Estado se utiliza de uma ferramenta jurídica denominada poder de polícia, que é responsável por fazer prevalecer o interesse público, quando os interesses individuais vão de encontro a estes.

Nesse viés, na medida em que a administração estatal possui a função importantíssima de atuar como moderador dos interesses individuais, não pode se utilizar deste instrumento jurídico-social para moldá-los de maneira arbitrária. Melhor explicando, os agentes públicos não podem se utilizar deste poder constitucional para o exercício excessivo das vontades, vez que isto caracterizaria abuso de poder, o qual deve sujeitar o infrator a sanções nas áreas administrativa, civil e até criminal Aguiar (2022).

Esta previsão é positivada na Lei 5.172/66 (Código Tributário Nacional) no seu art. 78, parágrafo único:

Parágrafo único. Considera-se regular o exercício do poder de polícia quando desempenhado pelo órgão competente nos limites da lei aplicável, com observância do processo legal e, tratando-se de atividade que a lei tenha como discricionária, sem abuso ou desvio de poder (Brasil, 1966, s/p).

Este pondera que o poder de polícia deve ser usado de maneira moderada pelas autoridades públicas, ou seja, deve seguir estritamente os ditames constitucionais e legais, de modo que não se deve cometer extrapolação de conduta a pretexto de exercê-lo.

O abuso de poder é gênero, do qual excesso de poder e desvio de poder são espécies que dele derivam. O primeiro compreende a modalidade em que o agente público vai além dos limites legais da sua competência, de modo que pratica uma conduta que não deveria, uma vez que a lei não permitiu. Já a segunda espécie

pode ser percebida, de acordo com o art. 2º, parágrafo único da Lei nº 4.717/65, nos atos em que a autoridade pública visa atingir uma finalidade diversa da especificada na legislação, explícita ou implicitamente, na regra de competência (Barbosa, 2016).

Com isso, reitera-se por meio de uma lei complementar que o poder de polícia deve ser utilizado sim, mas de maneira moderada e não arbitrária, de modo que os agentes representantes da Administração Pública, sejam eles administrativos ou políticos, utilize-se a sua investidura pública com amparo apenas nas balizas fontes do direito, como as legais e as jurisprudenciais.

Ainda nesse sentido, o doutrinador Hely Lopes Meirelles, preconiza que o abuso de poder se concretiza da seguinte forma:

Ora se apresenta ostensivo como a truculência, às vezes dissimulado como o estelionato, e não raro encoberto na aparência ilusória dos atos legais. Em qualquer desses aspectos - flagrante ou disfarçado - o abuso do poder é sempre uma ilegalidade invalidadora do ato que a contém (Meirelles, 2012, p.94).

Tal citação é perfeitamente observada na prática, uma vez que os agentes estatais possuem nos seus atos possuem presunção de legitimidade e veracidade, mas quando são usados de maneira a ir além da utilidade pública, não mais corroborando com o bem-estar social, perdem toda a sua razão de existir. Baseado nesta aparência de situação jurídica verdadeira, a doutrina criou a Teoria da Aparência, a qual protege os terceiros de boa-fé que, por erro, tomou como válido um ato que não deveria o ser considerado.

Tal teoria inclusive guarda respaldo até nos tribunais superiores, já que o Superior Tribunal de Justiça julgou em sede de Embargos de Divergência em Recurso especial nº 864.947 da seguinte maneira:

Embargos de divergência. Citação de associação na pessoa da diretora geral, que não é a representante legal, nos termos do estatuto. Aplicabilidade da teoria da aparência. Dissídio jurisprudencial demonstrado. Aplicação da multa do parágrafo único do art. 538 do CPC. Absoluta ausência de demonstração de divergência jurisprudencial. Embargos parcialmente conhecidos e, nessa extensão, acolhidos (STJ, 2012, p. 1).

Tal como este julgado, há diversos outros de tribunais por diversos Estados do País, inclusive do Supremo Tribunal de Justiça, que corroboram a existência e a

legitimidade da Teoria da Aparência no Brasil. Por este motivo, o abuso de poder sempre é causa que torna nulo o ato que excedeu os limites do poder ou que desviou a finalidade precípua daquele ato administrativo. Nesse sentido, usar o poder conferido pela lei é sempre lícito, mas abusá-lo apresenta em todas as ocasiões uma ilicitude passível de penalização do agente que a cometeu.

Para a doutrina majoritária, o abuso de poder só existe na medida em que é praticado por um agente público competente. Para Hely Lopes: “abuso de poder ocorre quando a autoridade, embora competente para praticar o ato, ultrapassa os limites de suas atribuições ou desvia das finalidades administrativas” (Meirelles, 2012, p.90), corrente a qual também é defendida por doutrinadores como Maria Sylvia Di Pietro e José dos Santos Carvalho Filho.

Assim entende a Constituição Federal no seu art. 37, §6º, a qual determina que quando um agente público, ou mesmo particulares que estejam praticando uma função pública, estiverem atuando em atribuições públicas, eventuais danos causados a terceiros ocasionam a responsabilidade objetiva em favor dos últimos, sem prejuízo de eventual ação de regresso em caso de dolo ou culpa por parte de quem esteja agindo em nome do Estado, especialmente a pretexto de exercer uma função fiscal cujo cunho seja arrecadar tributo (Brasil, 1988). Por esse motivo, a doutrina majoritária compreende que:

Sendo medidas impostas pelo poder de polícia do Estado, com fundamento no princípio da supremacia do interesse público, não cabe ao particular qualquer medida, administrativa ou judicial, visando impedir a incidência da limitação sobre o imóvel de sua propriedade; o Estado age imperativamente, na qualidade de Poder Público, e somente poderá sofrer obstáculos, quando a Administração aja com abuso de poder, extravasando os limites legais. Nesse caso, cabe ao particular, além de opor-se à limitação estatal, pleitear a indenização por prejuízos dela decorrentes (Di Pietro, 2023, p. 177).

Nesse ínterim, além de poder pleitear indenização por eventuais prejuízos decorrentes da extrapolação dos limites legais, é essencial ressaltar que o instrumento jurídico usado para não se submeter a tais arbitrariedades é o mandado de segurança (art. 5º, LXIX, CF/88), o qual pode ser utilizado sempre que se tiver um direito líquido e certo não amparado pelo *habeas corpus*.

Ademais, o art 5º, XXXIV, da Constituição Federal garante que, independente do pagamento de taxas ou qualquer outro tributo, é assegurado o direito de petição

aos Poderes Públicos em defesa de direitos constitucionalmente assegurados ou contra ilegalidade ou abuso de poder (Brasil, 1988).

Desse modo, tanto o mandado de segurança como este dispositivo constitucional, supracitados são essenciais para que sejam garantidos os direitos previstos no próprio texto da Lei Maior, bem como os princípios da legalidade e da supremacia do interesse público.

4.1 ADVENTO DA LEI 13.869/2019

Ao se referir à nova Lei de Abuso de Autoridade, faz-se necessário a compreensão do que significa abuso, e quem pode cometer. O abuso de poder ou de autoridade se caracteriza por comportamentos de agentes públicos, contrários à lei. Em suas entrelinhas é o uso errôneo do poder pelo agente, que possui cargo, emprego ou função pública, seja qual esfera esteja lotado (Biazzoto; Pimentel, 2023).

Para formalizar e punir essas infrações cometidas por agentes públicos, o Congresso Nacional criou uma lei que criminaliza tais comportamentos abusivos, a Lei 4.898/1965 que permaneceu vigente por mais de 50 anos. Passados os anos entendeu-se que tal lei não atendia mais as necessidades essenciais dos dias atuais tornando importante a criação de uma lei que atendesse essas necessidades. Então em 2019 foi criada a nova lei de abuso de autoridade, Lei nº13.964/2019, sendo revogada a lei anterior, apontando uma transformação significativa no cenário legal do país.

Muitas alterações nas práticas das autoridades públicas acompanharam a promulgação da lei, com a promessa de punição mais rigorosa gerando discussões sobre sua efetividade, abrangência e prováveis impactos. A criação da Nova lei de abuso de autoridade foi criada com a função de punir agentes públicos que desabonassem a imagem do Estado junto à sociedade. É essencial que as penalidades sejam de acordo com o delito cometido levando em consideração o rompimento da confiança do agente representante do Estado (Biazzoto; Pimentel, 2023).

Levando em consideração a natureza primordial do Estado em assegurar a ordem pública e proteger os direitos fundamentais dos cidadãos, emerge a figura do

poder de polícia como um instrumento legítimo de atuação fiscal do Estado. Contudo, tal prerrogativa não está imune a extrapolações, que podem se manifestar sob a forma de abuso de poder por parte dos agentes públicos investidos nessa atribuição.

Como citado anteriormente, com o intuito de conter os excessos de poder e os desvios de finalidades por parte de autoridades públicas, especialmente do âmbito fiscal, a Lei nº13.869/2019, alterou diversas leis, inclusive o Código Penal, visando justamente aumentar a reprimenda às infrações praticadas com base no abuso de poder (Brasil, 2019).

Nesse sentido, a legislação acima citada, ao estabelecer normas gerais sobre o poder de polícia administrativa, visa justamente balizar essa atuação estatal, delineando os limites e garantias que devem nortear a conduta dos agentes públicos. Nesse contexto, é imperativo compreender a linha tênue que separa o exercício legítimo do poder de polícia, instituído formalmente por meio de lei, do abuso de autoridade, de modo a garantir o pleno respeito aos direitos individuais, coletivos e difusos dos cidadãos.

Com isso, a Lei nº13.869/2019 estabelece os delitos de abuso de autoridade, perpetrada por agente público, seja servidor ou não, de qualquer dos entes da federação que, durante o desempenho de suas atribuições ou sob o pretexto de exercê-las, faça o uso indevido do poder conferido a ele (Brasil, 2019). Além disso, em termos de aspectos gerais sobre a legislação em questão, todos os crimes tratados nela são de ação penal pública incondicionada, cabendo ação privada subsidiária da pública no prazo de seis meses, contados da data em que exaurir o prazo para oferecimento da denúncia, em caso de mora do Ministério Público.

Ademais, é sabido que, para o direito brasileiro atual, os agentes da Administração Pública são tratados como indivíduos investidos de prerrogativas públicas, sendo caracterizados em um sentido mais amplo, propiciando a produção de efeitos jurídicos com o fim público, de modo que, nas palavras do doutrinador José dos Santos Carvalho Filho, é descrito por ser:

Significa o conjunto de pessoas que, a qualquer título, exercem uma função pública, como prepostos do Estado. Essa função, é mister que se diga, pode ser remunerada ou gratuita, definitiva ou transitória, política ou jurídica. O que é certo é que, quando atuam no mundo jurídico, tais agentes estão de alguma forma, vinculados ao Poder Público. Como se sabe, o Estado só se faz presente através das pessoas físicas que em seu nome

manifestam determinada vontade, e é por isso que essa manifestação volitiva acaba por ser imputada ao próprio Estado. São todas essas pessoas físicas que constituem os agentes públicos (Carvalho Filho, 2023, p.495).

No Brasil, apesar de se adotar um conceito abrangente, não está englobado na classificação de servidores públicos os empregados das pessoas jurídicas de direito privado pertencente aos quadros da Administração Indireta, das quais fazem partes as Empresas Públicas, Sociedades de Economia Mista, Autarquias e Fundações. Tal instrumento normativo foi implementado no ordenamento jurídico brasileiro com o escopo de ser um equalizador de forças em prol do contribuinte, face o constante acúmulo de prerrogativas de garantias e privilégios em favor dos órgãos fazendários (Carvalho Filho, 2023).

Além disso, o Código Penal, no seu art.327, § 2º, ainda estabelece uma causa de aumento de pena da terça parte nas ocasiões em que os autores dos crimes forem ocupantes de cargos em comissão ou de função de direção ou assessoramento na administração pública direta, sociedade de economia mista, empresa pública ou fundação instituída pelo Poder Público. Tal aumento de pena tem razão de ser pelo fato de que os agentes do Estado possuem presunção de legitimidade, apresentando uma quebra de confiança ainda maior do que nos crimes cometidos por particulares, além de violar o princípio administrativo da moralidade.

Com isso, percebe-se que há uma punição severa aos que se insurge contra a ordem pública no geral e a manutenção do princípio do bem-estar social. Entretanto, não há como se falar que há uma paridade de armas entre os sujeitos passivos e os órgãos fazendários, vez que há um alto grau de deveres complexos para o polo passivo cumprir e muitas vezes não há uma severa fiscalização interna no tocante à verificação do efetivo cumprimento dos deveres por parte dos agentes públicos, integrantes do polo ativo tributário. Essa fiscalização é essencial, vez que é uma segunda barreira contra as arbitrariedades, de maneira a assegurar ao contribuinte o efetivo adimplemento do Fisco com as suas obrigações.

Historicamente, assistiu-se a passagem da conduta de deixar de pagar tributo ou pagar tributo a menor da esfera tributária para a esfera penal, de modo a criminalizar o sujeito passivo pelo não cumprimento de obrigação de âmbito patrimonial. Anteriormente ao advento desta lei, observou-se que esta mudança

gradual deu ensejo à passagem da condição do contribuinte de meramente fiscalizado para a condição de investigado e acusado (Pontes, 2019).

Em decorrência disso, fazia-se necessária a criação uma legislação que viesse a ponderar as forças e direitos da pessoa jurídica que compunha a União, os Estados e até os Municípios, de modo a minimizar as possíveis arbitrariedades e abusos que porventura os agentes públicos pudessem cometer em decorrência da concentração de todo esse poder em suas mãos, surgindo assim a legislação supracitada, com a finalidade de atender a estes fins.

É função precípua do Estado, fiscalizar cobrar tributos para efetivamente cumprir os deveres prestacionais positivos estabelecidos tanto na Carta magna quanto nas legislações infraconstitucionais. Por este motivo, os eventuais abusos cometidos por agentes públicos devem ter, além do dolo genérico de extrapolar os limites legais ou desviar-se da finalidade de instituição do bem comum, a finalidade específica de agir para prejudicar outrem, de beneficiar a si mesmo ou a terceiro, ou de agir por mero capricho ou satisfação pessoal. Um exemplo usual desta ilegalidade é quando o agente público, ao realizar uma fiscalização a um estabelecimento e constatar uma ilegalidade, filma o comerciante autuado, postando nas suas redes sociais com o fim de ridicularizá-lo, ou quando publica o fato com o fito de promoção pessoal.

Tais problemáticas não ocorrem apenas no âmbito teórico acadêmico, mas também diariamente na prática cotidiana e laboral dos cidadãos, de modo a inverter o foco de combate aos delitos e dificultar o embate real aos contribuintes que iludem o Fisco, causando severos prejuízos financeiros aos cofres públicos. Um exemplo prático de abuso de poder foi julgado pelo Tribunal de Justiça de Minas Gerais da seguinte forma:

Ementa: Apelação Cível - Ação de Indenização - Abuso de Poder da Polícia Militar - Responsabilidade Objetiva do Estado - Danos Morais - Demonstração. Nos termos do art. 37, § 6º, da Constituição da República, a administração pública e os prestadores de serviço público responderão objetivamente pelos danos que seus agentes, nessa qualidade, causarem a terceiros, assegurado o direito de regresso contra o responsável nos casos de dolo ou culpa. Comprovada a atuação da polícia militar com abuso de poder e excesso, mediante violência despropositada e desproporcional, que ocasionou, inclusive, lesões corporais no autor. Os danos morais, quando sobejamente demonstrados devem ser fixados de acordo com a dimensão do sofrimento e do constrangimento advindos do evento, as posses do ofensor, a situação pessoal do ofendido, e também a intensidade da culpa do agente, bem como aos princípios da proporcionalidade/ razoabilidade.

Recurso provido. v.v. Apelação Cível - Ação Indenização - Estrito Cumprimento do Dever Legal - Dano Moral - Ausência de Provas - Sentença Confirmada (Des. CABL) (TJ, 2013, s/p).

Assim, o presente julgado reconheceu, com base no art. 37, §6º da CF/88, a atuação da Polícia Militar com abuso de poder, de maneira a determinar a responsabilidade do Estado pelos danos morais decorrentes do evento. Esta decisão não deve anular, de modo algum, a possibilidade de ação de regresso contra o servidor aqui condenado, devendo apenas comprovar a responsabilidade subjetiva deste, de maneira que se faz necessário que haja dolo ou culpa na conduta.

Portanto, é essencial que os agentes públicos estejam cientes de suas responsabilidades e obrigações ao exercerem o poder de polícia, especialmente o fiscalizatório, de modo que devem pautar as suas condutas no cumprimento estrito da lei, no respeito aos princípios constitucionais e nos direitos fundamentais garantidos cidadãos por todo o ordenamento jurídico. Nesse sentido, legalidade, impessoalidade, publicidade, moralidade e eficiência, de acordo com o art. 37 da CF/88, devem guiar todas as ações administrativas, de modo a evitar qualquer forma de arbitrariedade ou violação de direitos inerentes ao ser humano.

Essa temática, bem como o advento da Lei 13.869/2019 possui uma estrita relação prática com os crimes previstos no art. 1º e 2º da lei 8.137/90, compreendidos como delitos de sonegação fiscal. Assim é pelo fato de que no cotidiano, por vezes, estes delitos são praticados com a complacência de agentes públicos fiscais, os quais visam, em troca de ação ou omissão que favoreça a prática do crime, enriquecimento ilícito, causar dano ao erário público ou, de forma subsidiária, atentar contra os princípios da Administração Pública.

Por este motivo, que esta lei previu penalidades severas para as infrações que dizem respeito às condutas, como no exemplo de “Proceder à obtenção de prova, em procedimento de investigação ou fiscalização, por meio manifestamente ilícito” (art.25), cominando a pena de detenção de um a quatro anos e multa. Além deste, previu como criminosa a conduta de “Prestar informação falsa sobre procedimento judicial, policial, fiscal ou administrativo com o fim de prejudicar interesse de investigado” (art. 29), o qual previu a detenção de seis meses a dois anos e multa, estabelecendo também delitos equiparados a estes (Brasil, 2019).

Quando o êxito da sonegação fiscal depende de quem deveria zelar pelo bem da coletividade, a gravidade é maior e, por isso, merece uma reprimenda mais gravosa, dessa maneira se justifica a causa de aumento de pena prevista no art. 327, §2º, do Código Penal. Além disso, é por isso que perde a função ou cargo público, além de se inhabilitar para outro cargo, mandato ou função pública pelo período de um a cinco anos e indenização do dano causado (art. 4º, Lei 13.869/2019), na medida de sua culpabilidade, além das possíveis sanções e natureza penal.

Em suma, a Lei 13.869/2019 representa um importante marco na busca pelo equilíbrio entre o poder de polícia e a proteção dos direitos individuais, de modo a estabelecer parâmetros claros e objetivos para a atuação dos agentes públicos no momento do ato fiscalizatório. Desse modo, cabe aos órgãos competentes e à sociedade como um todo, zelar pelo rígido cumprimento dessas disposições legais, garantindo a efetivação do Estado Democrático de Direito e dos valores fundamentais da República.

4.2 DAS MODALIDADES DO ABUSO

O avanço dos poderes atribuídos ao Fisco, o fortalecimento das garantias e privilégios conferidos ao crédito tributário, o crescente número de obrigações acessórias, cuja não observância resulta em aplicação de multas severas muitas vezes desconectadas do tributo devido, e a tendência de criminalizar as relações jurídico-tributárias não foram acompanhados por um aumento correspondente de salvaguardas e garantias constitucionais aos contribuintes. Isso criou um ambiente propício para abusos por parte das autoridades fiscais, que raramente são corrigidos ou impedidos prontamente pelo Poder Judiciário (Pontes, 2019).

Essencialmente, a referida norma legal representa uma proibição clara contra a prática de investigações arbitrárias e discricionárias por parte dos agentes públicos, dando efetividade à garantia da presunção da inocência (conforme o artigo 5º, inciso LVII, da Constituição Federal) e aos princípios da impessoalidade (conforme o artigo 37, caput, da Constituição Federal) e da motivação, direitos fundamentais garantidos aos cidadãos brasileiros de forma inabalável.

Nesse liame, do ponto de vista jurídico, com a nova lei, desaparece qualquer margem para discricionariedade por parte dos agentes públicos na instauração de procedimentos investigativos de natureza penal ou administrativa. Torna-se necessário e imperativo apresentar uma demonstração objetiva da existência de indícios da prática de crime, infração funcional ou violação administrativa. Se o agente público negligenciar esse dever legal objetivo, estará sujeito à infração penal de abuso de autoridade.

No âmbito da atividade fiscalizatória o gênero abuso de poder manifesta-se através de diversas formas, sendo as duas modalidades mais relevantes o desvio de finalidade e o excesso de poder, as quais podem ser encontradas na prática fiscal e deve ser combatidas ostensiva e preventivamente.

A primeira espécie é o desvio de finalidade, o qual ocorre, no âmbito fiscal, quando, por exemplo, um fiscal utiliza sua autoridade para perseguir interesses pessoais ou políticos, ao invés de agir estritamente dentro dos limites legais para garantir o cumprimento das obrigações tributárias. Por exemplo, se um fiscal direcionar suas fiscalizações de forma discriminatória, visando prejudicar determinados contribuintes sem justificativa legal, estará caracterizado o desvio de finalidade.

Por sua vez, o excesso de poder na atividade fiscalizatória pode se manifestar, por exemplo, na imposição de penalidades desproporcionais ou na realização de diligências invasivas que não são necessárias para o cumprimento da legislação tributária. Um exemplo seria a exigência de informações ou documentos que não têm relação com a matéria fiscal em questão, ultrapassando assim os poderes conferidos ao fiscal pela lei.

Nos casos em questão, em que as autoridades fazendárias agem com abuso de poder contra particulares, a responsabilização do Estado é objetiva, mas é plausível ação de regresso nos casos em que o agente age com dolo ou culpa, devendo este indenizar a máquina estatal. Esta tese é evidenciada amplamente por julgados de tribunais, inclusive pelo Superior Tribunal e Justiça, vide a seguinte ementa:

Processual civil e administrativo. Responsabilidade civil do estado. Ação regressiva contra servidores. Sentença transitada em julgado. Título judicial. Marco para ressarcimento de danos. Ausência de prequestionamento. Súmulas 282 e 356 do STF. Divergência jurisprudencial. Não indicação do dispositivo legal ao qual foi dada

interpretação divergente. Fundamentação deficiente. Recurso especial improvido. 1. O interesse de agir na ação regressiva tem como marco temporal o trânsito em julgado da decisão condenatória que atribuiu ao estado e aos seus servidores a responsabilidade civil [...] (STJ, 2015, s/p).

Este se trata de um direito do Estado de assegurar seu patrimônio, o protegendo contra atos praticados com a natureza de prejudicar diretamente terceiros, ou assumindo o risco do prejuízo, ou quando a sua negligência, imprudência ou imperícia afeta diretamente o terceiro. Tal instrumento também pode ser utilizado contra autoridades fazendárias que cometa tais ilegalidades, de modo a resguardar o aparato fiscal público e os terceiros afetados.

Portanto, ambas as modalidades de abuso de poder vão de encontro diretamente aos preceitos constitucionais da impessoalidade, moralidade, legalidade, eficiência, supremacia do interesse público, de modo a tornar mais distante a finalidade precípua da Carta Magna e das legislações infraconstitucionais de combate efetivo aos crimes de ordem tributária.

Desse modo, tais arbitrariedades inevitavelmente prejudica o combate aos crimes tributários de modo geral, mais especificamente aos delitos previstos nos artigos 1º e 2º da lei 8.137/90, uma vez que quem deveria ir ao encontro dessa batalha contra a criminalidade, paradoxalmente colabora para o cometimento e expansão da sonegação fiscal no Brasil.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente trabalho se relacionou ao debate em torno do limite entre o poder de polícia enquanto atribuição fiscalizatória, sendo imprescindível à manutenção da engrenagem estatal, e abuso de poder por parte das autoridades que atuam na linha de frente, dando executoriedade à função de identificar se as obrigações tributárias estão sendo estritamente cumpridas pelos particulares, nos termos legais.

Tal temática é pertinente, uma vez que em um Estado Democrático de Direito faz-se essencial o balizamento razoável entre os direitos do Estado de cobrar tributos e os direitos dos contribuintes de pagar a quantia proporcional aos gastos ponderados da máquina pública, de acordo com o princípio tributário do não confisco. Além disso, é razoável que esta equalização também deve levar em conta a realidade financeira e econômica dos contribuintes, seja pessoa física ou jurídica, conforme o princípio da capacidade contributiva.

Assim, além de violar os direitos consagrados pela Carta magna, os abusos de poder praticado por autoridades estatais, tipificados Lei nº13.869/2019, a qual trata dos crimes de abuso de autoridade, vai de encontro à efetividade da apuração, combate e efetiva punição aos crimes de ordem tributária, em especial ao crime de sonegação fiscal em sentido amplo, previsto nos artigos 1º e 2º da Lei 8.137/90, que trata dos crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo. Por este motivo, a incursão a estes delitos praticados por quem goza de presunção de legitimidade é estritamente necessária, como modo de garantir, sobretudo, a obediência ao princípio da indisponibilidade do interesse público.

Além disso, deve-se implementar medidas mais severas de cunho punitivista para o combate aos crimes de sonegação fiscal e aos crimes que, em muitos casos, dele decorrem, como os delitos de ocultação patrimonial e de lavagem de dinheiro, que são tratados especificamente na Lei de nº 9.613/98. Todavia, além de aumentar a pena para tais infrações, é essencial que seja investido, proporcionalmente, mais tempo e verba na implementação de políticas públicas e ações sociais por parte de entidades privadas para a conscientização da população acerca da estrita relação entre o pagamento de tributos, de um modo geral, e a efetivação de direitos essenciais, como o direito à vida, aqui entendido não apenas como o direito de permanecer vivo, mas também de viver com dignidade.

Portanto, na medida em que se devem instituir prerrogativas para aumentar a fiscalização dos crimes tributários por parte do Fisco, faz-se necessário que se estabeleça a fiscalização dos próprios agentes fiscais, como forma de que se estabeleçam os princípios da legalidade e principalmente da supremacia do interesse público. Por óbvio, não existem respostas simplistas ao combate de crimes tão complexos, mas uma alternativa viável é o monitoramento, principalmente dos agentes fiscais, com o fito de cada vez mais se concretizar a conversão dos tributos já pagos em políticas públicas, não deixando margem para incorrerem em excesso ou desvio de poder.

Assim, para elucidar as questões finais do presente estudo, faz-se necessário entender a pergunta norteadora proposta na introdução do presente trabalho: Qual o limite de atuação dos agentes públicos fazendários no combate aos crimes tributários, especialmente na figura do crime de sonegação fiscal, de modo a não exorbitar o poder conferido legal e constitucionalmente?

Com base na pergunta de pesquisa, conclui-se que o advento da Lei 13.869/2019 foi um essencial avanço legislativo no sentido de tornar perceptível até onde um agente público pode e deve ir para não extrapolar os poderes inerentes a um agente público, conferidos pela Constituição Federal, e ao mesmo tempo combater os crimes contra a ordem tributária. Esse limite se tornou mais evidente pelo fato da lei ter pormenorizado condutas (tipos penais) e ter cominado as devidas penas aos que ousam infringir os ditames legais.

Contudo, ainda faz-se necessária a corroboração da robustez das penalidades conferidas aos agentes públicos fazendários pela jurisprudência, especialmente na figura dos tribunais superiores, de modo que ainda há a necessidade que se estabeleça de forma mais reiterada, no caso concreto, até onde pode alcançar o poder de polícia fiscalizatório, de modo que os abusos de poder cometidos na esfera fazendária sejam rapidamente identificados e eficazmente reprimidos. Essa questão fica ainda mais evidente quando se compara a reprimenda aos abusos de poder cometidos pelos agentes públicos da seara da segurança pública, os quais são duramente investigados e combatidos na legislação e nos julgados dos tribunais.

Assim, uma maneira de reprimir esses delitos tributários de maneira preventiva é por meio do investimento em políticas educacionais para os contribuintes, de maneira que, a médio e longo prazo, os próprios contribuintes

passem a compreender a relação estrita da adimplência tributária com a materialização de direitos fundamentais para a própria população.

Além disso, paralelamente a tais políticas educacionais para os contribuintes, deve haver a implementação de medidas de capacitação para os agentes públicos, instruindo-os melhor sobre os limites de atuação estabelecidos legalmente, e implementar a padronização ao combate especialmente no tocante ao delito de sonegação fiscal, tal qual se implementou por meio da Instrução Normativa RFB nº1.986/2020 nas fraudes aduaneiras.

Por fim, é essencial que se compreenda que o combate a um delito tão complexo, como é o de sonegação fiscal, não comporta apenas uma estratégia de combate, mas, pelo contrário, deve ser atacado pelos mais diversos âmbitos sociais e jurídicos. Todavia, o poder de polícia, compreendido como um poder-dever inerente à Administração Pública é um instrumento viável de combate aos crimes tributários, se utilizada de maneira a não extrapolar os limites de fiscalização do Fisco, impostos pela lei e pela jurisprudência. Na medida em que vão além do que permite a legislação e os tribunais, os agentes fazendários deixam de ir de encontro do combate aos crimes tributários e corroboram o cometimento de infrações previstas na lei de abuso de poder e o consequente alastramento da ocorrência da sonegação fiscal, de modo a inverter a lógica de combate efetivo aos crimes tributários, vez que quem deveria atuar na investigação e reprimenda aos delitos, auxilia a sua perpetuação.

REFERÊNCIAS

AGÊNCIA SENADO. Senado Federal. **Aprovados acordos internacionais de combate à dupla tributação e evasão de divisas**. Matéria publicada na Agência Senado. 2021. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2021/02/24/aprovados-acordos-internacionais-de-combate-a-dupla-tributacao-e-evasao-de-divisas> Acesso em: 28 de abril de 2024.

AGUIAR, M. G. Impactos da nova Lei de Abuso de Autoridade no processo de execução fiscal: análise do art. 36 sob o prisma do Direito Penal. **Jusbrasil**. 2022. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/artigos/impactos-da-nova-lei-de-abuso-de-autoridade-no-processo-de-execucao-fiscal-analise-do-art-36-sob-o-prisma-do-direito-penal/1188339198> Acesso em: 02 de março de 2024.

BARBOSA, R. V. C. Abuso de poder: excesso de poder e desvio de poder e a convalidação dos seus atos. **JUS.com.br**. 2016. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/48858/abuso-de-poder-excesso-de-poder-e-desvio-de-poder-e-a-convalidacao-dos-seus-atos> Acesso em: 19 de março de 2024.

BIAZZOTO, J. T.; PIMENTEL, M. S. Nova Lei de Abuso de Autoridade (Lei 13.869/2019) X Princípio da Proporcionalidade. **RECIMA21 – Ciências Exatas e da Terra, Sociais, da Saúde, Humanas e Engenharia/Tecnologia**, v.4, n.9, p. 1-15, 2023. Disponível em: <https://recima21.com.br/index.php/recima21/article/view/4075/2847> Acesso em: 02 de março de 2024.

BRASIL. **Decreto Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940**. Código Penal. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del2848compilado.htm. Acesso em: 02 de março de 2024.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. **Lei Nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Código Tributário Nacional. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília-DF, 1966. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm Acesso em: 02 de março de 2024.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Constituição de 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em: 02 de março de 2024.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. **Lei Nº 8.137, DE 27 de dezembro de 1990**. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e as relações de consumo, e dá outras providências. Brasília-DF, 1990. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8137.htm Acesso em: 02 de março de 2024.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. **Lei Nº 9.613, de 03 de março de 1998.** Dispõe sobre os crimes de "lavagem" ou ocultação de bens, direitos e valores; a prevenção da utilização do sistema financeiro para os ilícitos previstos nesta Lei; cria o Conselho de Controle de Atividades Financeiras - COAF, e dá outras providências. Brasília-DF, 1998.

Disponível em:

https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9613.htm#:~:text=LEI%20N%C2%BA%209.613%2C%20DE%203%20DE%20MAR%C3%87O%20DE%201998.&text=Disp%C3%B5e%20sobre%20os%20crimes%20de,COAF%2C%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%A2ncias. Acesso em: 02 de março de 2024.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. **Lei nº 13.869, de 05 de setembro de 2019.** Lei do abuso de autoridade. Dispõe sobre os crimes de abuso de autoridade; altera a Lei nº 7.960, de 21 de dezembro de 1989, a Lei nº 9.296, de 24 de julho de 1996, a Lei nº 8.069, de 13 de julho de 1990, e a Lei nº 8.906, de 4 de julho de 1994; e revoga a Lei nº 4.898, de 9 de dezembro de 1965, e dispositivos do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal). Brasília-DF, 2019. Disponível em:

https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/lei/l13869.htm Acesso em: 10 de março de 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). **Convenção Americana sobre Direitos Humanos.** E-book. Anotada com a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e da Corte Interamericana de Direitos Humanos. 2. ed. Brasília-DF. Secretaria de Altos Estudos, Pesquisas e Gestão da Informação, 2022. Disponível em:

https://www.stf.jus.br/arquivo/cms/jurisprudenciaInternacional/anexo/STF_ConvencaoAmericanaSobreDireitosHumanos_SegundaEdicao.pdf Acesso em: 28 de abril de 2024.

BRASIL. Congresso Nacional. **Projeto de Lei N. 1.254 de 2023.** Altera a Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, que define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. Brasília-DF, 2023. Disponível em:

https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=2246174&filename=PL%201254/2023 Acesso em: 10 de março de 2024.

CARVALHO FILHO, J. S. **Manual de Direito Administrativo.** 37. ed. São Paulo: Atlas, 2023.

DI PIETRO, M. S. Z. **Direito Administrativo.** 36. ed. São Paulo: Forense, 2023.

FRASSON JUNIOR, J. O exaurimento da via administrativa nos crimes de sonegação fiscal. **JUS.com.br.** Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/35596/o-exaurimento-da-via-administrativa-nos-crimes-de-sonegacao-fiscal> Acesso em: 02 de março de 2024.

JUS BRASIL. Poder Judiciário de Alagoas. Tribunal de Justiça. **Habeas Corpus n. 0800.239-18.2015.8.02.0000.** Relator Des. José Carlos Malta Marques, julgado em 03/06/2015. 2015. Disponível em:

<https://www.jusbrasil.com.br/busca?q=HABEAS+CORPUS.+CRIME+CONTRA+A+O>

RDEM+TRIBUT%C3%81RIA.SONEGA%C3%87%C3%83O+FISCAL Acesso em: 02 de março de 2024.

MEIRELLES, H. L. **Direito Administrativo Brasileiro**. 38. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

MPMS. Ministério Público do Mato Grosso do Sul. Campanha MPMS e a POPULAÇÃO contra a SONEGAÇÃO. 2022. Disponível em: <https://www.mpms.mp.br/noticias/2022/04/mpms-lanca-campanha-contra-sonegacao-fiscal#>

Acesso em: 02 de março de 2024. Acesso em: 02 de março de 2024.

PAULSEN, L. **Tratado de Direito Penal Tributário Brasileiro**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2023.

PONTES, H. C. **Lei de abuso de autoridade pode equalizar o procedimento fiscal**. Consultor Jurídico. 2019. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-out-23/consultor-tributario-lei-abuso-autoridade-equalizar-procedimento-fiscal/> Acesso em: 02 de março de 2024.

PREFEITURA MUNICIPAL DE CAUCAIA. **SEFIN lança campanha de Educação Fiscal como ferramenta inovadora para promover a educação fiscal**. Disponível em: <https://www.caucaia.ce.gov.br/informa/1463/sefin-lan-a-campanha-de-educa-o-fiscal-como-ferram> Acesso em: 02 de março de 2024.

SOARES, O. Congresso pode aprovar outra “lei de abuso de autoridade”. **Gazeta do Povo**. 2019. Disponível em: <https://www.gazetadopovo.com.br/republica/auditores-receita-federal-abuso-autoridade/> Acesso em: 02 de março de 2024.

STJ. Supremo Tribunal de Justiça. **Recurso Especial RE1501621 DF 2014/0292416-7 (STJ)**. Data de publicação: 30/03/2015. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stj/178332626> Acesso em: 02 de março de 2024.

STJ. Supremo Tribunal de Justiça. **Embargos de Divergência em RESP nº 864.947-SC**. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1153418&num_registro=201001976146&data=20120831&peticao_numero=-1&formato=PDF Acesso em: 02 de março de 2024.

STJ. Supremo Tribunal de Justiça. **Recurso Extraordinário 633.782 MG**. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=754470241> Acesso em: 19 de março de 2024.

STJ. Supremo Tribunal de Justiça. **Habeas Corpus n. 569.856/SC**. Relator Ministro Sebastião Reis Júnior, Sexta Turma, julgado em 11/10/2022, DJe de 14/10/2022. 2022. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/jurisprudencia/externo/informativo/?aplicacao=informativo&>

acao=pesquisar&livre=HC+&refinar=S.DISP.&&b=INFJ&p=true&t=&l=20&i=101
Acesso em: 02 de março de 2024.

STF. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 658570 MG**. Relator: Marco Aurélio. Data de Julgamento: 06/08/2015, Tribunal Pleno, Data de Publicação: 30/09/2015. Disponível em:
<https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=4146148&numeroProcesso=658570&classeProcesso=RE&numeroTema=472>
Acesso em: 19 de março de 2024.

TAJARIBE JUNIOR, L. Bloqueio de bens nos crimes de sonegação fiscal. **Migalhas.com.br**. 2022. Disponível em:
<https://www.migalhas.com.br/depeso/360227/boqueio-de-bens-nos-crimes-de-sonegacao-fiscal> Acesso em: 19 de março de 2024.

TJ. Tribunal de Justiça de Minas Gerais. **Apelação Cível AC 10115090157641001 MG** (TJ-MG). Relator: Fernando Caldeira Brant. Data de Julgamento: 10/01/2013, Câmaras Cíveis Isoladas / 5ª CÂMARA CÍVEL, Data de Publicação: 15/01/2013. Disponível em:
<https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/busca?q=viol%C3%A2ncia+desproposita da>
Acesso em: 19 de março de 2024.