

Crime e política

Crime e política

Corrupção, financiamento irregular de partidos políticos, caixa dois eleitoral e enriquecimento ilícito

Alaor Leite

Adriano Teixeira

Organização

Copyright © 2017

Direitos desta edição reservados à
Editora FGV
Rua Jornalista Orlando Dantas, 37
22231-010 | Rio de Janeiro, RJ | Brasil
Tels.: 0800-021-7777 | 21-3799-4427
Fax: 21-3799-4430
editora@fgv.br | pedidoseditora@fgv.br
www.fgv.br/editora

Impresso no Brasil | *Printed in Brazil*

Todos os direitos reservados. A reprodução não autorizada desta publicação, no todo ou em parte, constitui violação do copyright (Lei nº 9.610/98).

Os conceitos emitidos neste livro são de inteira responsabilidade dos autores.

1ª edição — 2017

Coordenação editorial e copidesque: Ronald Polito

Revisão: Marco Antonio Corrêa e Clarisse Cintra

Projeto gráfico e diagramação do miolo: Ilustrarte Design e Produção Editorial

Ficha catalográfica elaborada pela Biblioteca Mario Henrique Simonsen/FGV

4

Consequências tributárias e penais-tributárias da corrupção

HELOISA ESTELLITA¹
ALDO DE PAULA JÚNIOR

I. Introdução

Muito embora o órgão por excelência talhado para a detecção de práticas criminosas, entre elas a corrupção,² seja o Coaf, que é a Financial Intelligence Unit brasileira, aos menos três episódios recentes evidenciam que também os órgãos de fiscalização tributária podem ter papel relevante.

Em 2014, a Receita Federal do Brasil (RFB) foi o primeiro órgão público a detectar possível esquema de corrupção envolvendo servidores públicos da Prefeitura de Porto Alegre e empresas de construção civil a partir de sinais exteriores de riqueza e patrimônio incompatíveis com

¹ Embora não seja o objeto central da pesquisa de pós-doutorado da autora, a redação deste trabalho não teria sido possível sem o apoio da Fundação Alexander von Humboldt e da Capes, que financiam a pesquisa de pós-doutoramento em andamento na Alemanha. Parte das reflexões aqui organizadas e discutidas foram objeto de debate no âmbito do Grupo de Pesquisa Direito e Contabilidade coordenado por Vanessa Rahal Canado e Edison Carlos Fernandes, na FGV DIREITO SP, em reunião realizada em 19 de maio de 2016, aos quais manifesta a autora sua gratidão.

² PEREIRA, Pedro Gomes; FONTANA, Alessandra. Using money laundering investigations to fight corruption in developing countries: domestic obstacles and strategies to overcome them. *Basel Institute on Governance International Centre for Asset Recovery Working Papers*, n. 14. Basel: 2012, nos quais os autores apresentam dois estudos de casos, Tanzânia e Albânia.

os ganhos dos servidores.³ Em 2015, enquanto fiscalizava médicos que declaravam o recebimento de valores significativos para a prestação de consultorias a empresas farmacêuticas internacionais, a RFB descobriu esquema de corrupção em prejuízo do Sistema Único de Saúde (SUS), segundo o qual médicos cadastrados nesse sistema supostamente recebiam valores indevidos pelo uso de certos produtos da indústria farmacêutica e de próteses em serviços prestados a pacientes do SUS.⁴ Também em 2015, embora não com origem na Receita Federal, descobriu-se amplo esquema de pagamento de propinas junto a membros do Conselho Administrativo da Receita Federal (Carf) — um tribunal administrativo que julga casos tributários em grau de recurso — para favorecer empresas em seus julgamentos, tendo-se utilizado de expedientes como o pagamento de propina por meio de contratos simulados com empresas de marketing, entre outras.⁵

Esses três episódios revelam que a RFB pode ter um papel de protagonismo na descoberta de indícios de práticas corruptas. E isso é assim porque, no desempenho de suas funções rotineiras de fiscalização, as autoridades fiscais podem identificar receitas e despesas de contribuintes que revelem movimentação incompatível com a renda declarada ou indícios de simulação ou ocultação, as quais, se envolverem, em alguma ponta, relação com órgãos, empresas ou funcionários públicos ou pessoas a eles relacionadas, podem apontar para a possível prática de corrupção, ativa ou passiva.

Se, de um ponto de vista panorâmico, as conexões entre corrupção e tributação têm sido mais comumente examinadas a partir do impacto das práticas corruptas nas finanças públicas,⁶ um olhar mais aproximado pode revelar também que um dos componentes desse impacto se dá diretamente na arrecadação tributária por meio do não pagamento de tributos por parte de quem corrompe e/ou por parte de quem é corrompido, e é esse o viés pelo

³ Disponível em: <<http://g1.globo.com/rs/rio-grande-do-sul/noticia/2014/01/operacao-apura-suspeita-de-corrupcao-por-servidor-de-porto-alegre.html>>. Acesso em: 28 nov. 2016.

⁴ Disponível em: <<http://g1.globo.com/mg/grande-minas/noticia/2015/06/pf-investiga-desvio-de-produtos-do-sus-e-pagamento-de-propina-em-mg.html>>. Acesso em: 28 nov. 2016.

⁵ Disponível em: <www1.folha.uol.com.br/mercado/2015/04/1611246-entenda-a-operacao-zelotes-da-policia-federal.shtml>. Acesso em: 28 nov. 2016.

⁶ TANZI, Vito; DAVOODI, Hamid Reza. *Corruption, public investment, and growth*. s.l.: s.n., 1997; AGHION, Philippe et al. *Taxation, corruption, and growth*. s.l.: s.n., 2016.

qual o tema será examinado neste trabalho: as conexões entre corrupção e fraude tributária,⁷ especialmente à luz do disposto nos artigos 1º e 2º da Lei nº 8.137/1990 e artigos 168-A e 337-A do CP.⁸

O artigo se dispõe, assim, a oferecer uma primeira aproximação às consequências tributárias e penais-tributárias da corrupção no Brasil, tema sobre o qual há escassa literatura. Como se trata de tema no qual se entrecruzam normas de diversos ramos jurídicos, buscamos facilitar o acesso do leitor ao universo dos problemas envolvidos por meio da utilização de casos hipotéticos, inspirados em situações reais, como recurso metodológico para o pensamento problemático (IV). Antes de apresentá-los e analisar seus impactos tributários e penais, será necessário introduzir dois elementos essenciais para a análise interdisciplinar que se seguirá: a delimitação do conceito de corrupção aqui utilizado (II) e o conteúdo do princípio tributário do *non olet* (III). Analisados os casos (V e VI) e demonstrado que há mais pontos de conexão entre corrupção e crimes tributários do que normalmente se supõe, evidencia-se que a exigência de integridade da escrituração tributária pode ter um papel relevante na prevenção e investigação das práticas de corrupção (VII) e que a desconsideração das consequências tributárias da corrupção pode opor obstáculos dignos de atenção à celebração de acordos de conformidade entre investigados/acusados e as autoridades públicas (VIII). Encerramos o texto com algumas sugestões para o aprimoramento normativo da matéria (IX).

II. Delimitação do conceito jurídico de corrupção no direito positivo brasileiro

⁷ Neste volume, os textos reunidos nas Partes 2 a 4 trabalham sobre outros pontos de intersecção. Uma ampla visão das consequências da corrupção, para além do campo penal, com a avaliação crítica do emaranhado de respostas sancionadoras e civis, pode ser encontrada em MACHADO, Maira Rocha. *Estudos sobre o caso TRT*. São Paulo: Acadêmica Livre, 2013. Ver ainda LUZ, Yuri Corrêa da. Combate à corrupção entre direito penal e direito administrativo sancionador. *Revista Brasileira de Ciências Criminais*, v. 89, p. 429-470, mar./abr. 2011. Na Alemanha, ver, ilustrativamente, BÜLTE, Jens. Steuerrechtliche und strafrechtliche Konsequenzen der Korruption. In: ROTSCH, Thomas (Org.). *Criminal compliance vor den Aufgaben der Zukunft*. Baden-Baden: Nomos, 2013. p. 97.

⁸ Sobre a polêmica sobre ser ou não o descaminho (art. 334 CP) um crime tributário, ver ESTELLITA, Heloisa; BOTTINI, Pierpaolo Cruz. Extinção da punibilidade no RERCT: figuras penais contempladas e (algumas das) excluídas. In: ESTELLITA, Heloisa; PAULA JÚNIOR, Aldo de; SALUSSE, Eduardo (Org.). *Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária (RERCT): aspectos práticos*. São Paulo: Noeses, 2016. p. 237-258.

O termo “corrupção” pode ser usado em sentido estritamente jurídico-penal ou não. No sentido jurídico-penal, ou seja, naquele empregado nos artigos 317, 333 e 337-B do Código Penal brasileiro (CPB),⁹ envolve sempre o oferecimento, a promessa ou a entrega de vantagens indevidas a um funcionário público. Em sentido sociológico, criminológico, político-criminal, moral etc., variam os conceitos em conformidade com o foco da análise.¹⁰ Um dos usos extrapenais da expressão é dado (especialmente pela mídia) à Lei nº 12.846/2013, que ficou conhecida como “lei anticorrupção”, embora o próprio diploma legal não empregue tal expressão, e o tenha feito provavelmente para evitar que se confunda sua natureza administrativa sancionadora com a natureza propriamente penal do crime de corrupção. Nesse diploma legal, a par de uma infração administrativa similar à corrupção passiva, há previsão de infrações administrativas assemelhadas às condutas criminosas definidas na Lei de Licitações (Lei nº 8.666/1993).

⁹ *Corrupção passiva* — Art. 317 — Solicitar ou receber, para si ou para outrem, direta ou indiretamente, ainda que fora da função ou antes de assumi-la, mas em razão dela, vantagem indevida, ou aceitar promessa de tal vantagem: Pena — reclusão, de 2 (dois) a 12 (doze) anos, e multa. §1º — A pena é aumentada de um terço, se, em consequência da vantagem ou promessa, o funcionário retarda ou deixa de praticar qualquer ato de ofício ou o pratica infringindo dever funcional. §2º — Se o funcionário pratica, deixa de praticar ou retarda ato de ofício, com infração de dever funcional, cedendo a pedido ou influência de outrem: Pena — detenção, de três meses a um ano, ou multa. *Corrupção ativa* — Art. 333 — Oferecer ou prometer vantagem indevida a funcionário público, para determiná-lo a praticar, omitir ou retardar ato de ofício: Pena — reclusão, de 2 (dois) a 12 (doze) anos, e multa. Parágrafo único — A pena é aumentada de um terço, se, em razão da vantagem ou promessa, o funcionário retarda ou omite ato de ofício, ou o pratica infringindo dever funcional. *Corrupção ativa em transação comercial internacional* — Art. 337-B. Prometer, oferecer ou dar, direta ou indiretamente, vantagem indevida a funcionário público estrangeiro, ou a terceira pessoa, para determiná-lo a praticar, omitir ou retardar ato de ofício relacionado à transação comercial internacional: Pena — reclusão, de 1 (um) a 8 (oito) anos, e multa. Parágrafo único. A pena é aumentada de 1/3 (um terço), se, em razão da vantagem ou promessa, o funcionário público estrangeiro retarda ou omite o ato de ofício, ou o pratica infringindo dever funcional.

¹⁰ ARJONA TRUJILLO, Ana Maria. *La corrupción política: una revisión de la literatura*. s.l.: s.n., 2002; e GARZÓN VALDÉS, Ernesto. Acerca del concepto de corrupción. In: LAPORTA, Francisco L.; ÁLVAREZ, Silvina (Org.). *La corrupción política*. Madri: Alianza, 1997. p. 39-69.

Neste texto, usaremos o termo em sentido jurídico-penal,¹¹ *de lege lata*, e em sentido político-criminal, *de lege ferenda*. Isto porque trataremos do impacto tributário da corrupção ativa e da passiva no seu sentido jurídico-penal, e, também, da assim chamada “corrupção privada”, conduta ainda não incriminada em nosso ordenamento jurídico-penal como tal, e que pode ser definida, para os fins aqui propostos e de forma ampla, como o *pagamento para e o recebimento de vantagem indevida por empregado ou diretivo de empresa para que pratique ato com abuso de poder ou desvio de suas funções*, ou seja, um conceito político-criminal, não positivado.¹²

III. O princípio do *non olet*

A consumação do crime de corrupção não depende, sempre, do efetivo pagamento e correlato recebimento dos valores pelo funcionário público, bastando, por exemplo, a mera oferta ou a solicitação.¹³ O pagamento e o recebimento poderão configurar, então, normalmente, pós-fatos coapenados, no sentido de que seu desvalor já foi levado em conta no estabelecimento dos patamares máximo e mínimo da pena do respectivo crime. A relevância tributária e, pois, penal-tributária da corrupção surge, porém, quando o caso

¹¹ Ou seja, no mesmo sentido dos três textos precedentes, que integram a primeira parte desta obra. Sobre a interpretação dos tipos penais de corrupção na jurisprudência mais recente do STF, ver QUANDT, Gustavo de Oliveira. Algumas considerações sobre os crimes de corrupção ativa e passiva. A propósito do julgamento do “Mensalão” (APn 470/MG do STF). *Revista Brasileira de Ciências Criminais*, v. 106, p. 181-214, 2014; e SALVADOR NETTO, Alamiro Velludo. Reflexões pontuais sobre a interpretação do crime de corrupção no Brasil à luz da APn 470/MG. *Revista dos Tribunais*, v. 933, p. 47-59, 2013.

¹² Sobre a criminalização da corrupção privada no Brasil, ver GRECO, Luís; TEIXEIRA, Adriano. *Aproximação a uma teoria da corrupção*. Neste livro; DAVID, Décio Franco. Compliance e corrupção privada. In: GUARAGNI, Fábio André; BUSATO, Paulo Cesar (Coord.); DAVID, Décio Franco (Org.). *Compliance e direito penal*. São Paulo: Atlas, 2015; GOMES JUNIOR, João Florêncio de Salles. Projeto de Código Penal em debate: o crime de corrupção privada e o PLS 236/2012. *Boletim IBCCRIM*, São Paulo, v. 22, n. 260, p. 17-19, jul. 2014; PRADO, Luiz Regis; ROSSETTO, Patrícia Carraro. Contributo ao estudo da corrupção delitiva entre particulares. *Revista Brasileira de Ciências Criminais*, São Paulo, v. 23, n. 114, p. 51-97, maio/jun. 2015. Sobre sua alocação e uma teoria da corrupção, ver o texto de Greco e Teixeira, acima.

¹³ Essa afirmação vale para o direito positivo brasileiro, conforme se vê nos artigos 333 e 317, CPB, acima. O artigo 317 satisfaz-se com a mera solicitação, ou, então, o recebimento de vantagem indevida pelo funcionário público que não a tenha solicitado. Em outros ordenamentos jurídicos, a opção legislativa pode ser diversa.

envolve o pagamento/recebimento das vantagens indevidas; isso porque, de um lado, quem paga deveria justificar a despesa e quem recebe deveria declarar o recebimento. E, então, indaga-se: o recebimento de propina é fato gerador de tributo? Pode o Estado tributar vantagens advindas da prática de crimes?

Esse é o terreno do denominado princípio tributário do *non olet*, segundo o qual é irrelevante a procedência lícita ou ilícita (em sentido amplo e, portanto, não só jurídico-penal) dos valores ou bens que compõem a materialidade econômica tomada como *fato gerador do tributo*.

Parte da doutrina e da jurisprudência entendem que esse princípio está expressamente contemplado no artigo 118, I, do Código Tributário Nacional (CTN) cujo texto prescreve que a definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se “da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos”.

Daí que o *fato gerador do imposto de renda (auferir renda)* consumar-se-ia independentemente da validade do *negócio jurídico que lhe deu origem*. Seriam dois fatos dissociáveis e tributar um (renda) não implicaria a tributação do outro (ilícito). Esse entendimento aparece na doutrina e na jurisprudência de forma recorrente. É preciso, porém, distinguir situações que apresentam peculiaridades e, pois, merecem respostas mais precisas e, talvez, diferenciadas.

Uma dessas peculiaridades se reflete, justamente, na situação que está na base do crime de *corrupção passiva*. Aqui o *objeto material que faz presumir a riqueza* (renda-base de cálculo) é expressão econômica, produto, do próprio crime. Nesse caso, o que seria tributado seria o próprio produto imediato da prática do fato criminoso a partir de sua manifestação econômica (base de cálculo),¹⁴ algo que estaria em aparente contradição com o disposto no art. 3º do CTN, que assim define o tributo: *prestação pecuniária compulsória que não decorre de ato ilícito* (o tributo não é sanção/pena). No

¹⁴ O tipo penal de corrupção passiva se consuma com a mera solicitação, ou com o efetivo recebimento da vantagem indevida (art. 317, *caput*, Código Penal) e que será considerada “produto do crime”, no sentido do art. 91, II, b, do Código Penal, para fins de perdimento dos bens por ocasião da condenação definitiva. Sobre o tema do concurso entre o crime de corrupção passiva e o de lavagem de capitais no recebimento dissimulado dos valores pelo funcionário público, ver BOTTINI, Pierpaolo Cruz. Lavagem de dinheiro na APn 470 (parecer). *Revista Brasileira de Ciências Criminais*, v. 110, p. 475-495, 2014.

crime de corrupção passiva em sua modalidade de recebimento de vantagem indevida, a renda seria a expressão econômica do ato criminoso, ilícito, portanto.

Ademais, juridicamente, os recursos (vantagens indevidas) não seriam licitamente incorporados ao patrimônio do funcionário público, mas permaneceriam em constante estado de *não propriedade* (embora na esfera de controle do agente), o que descaracterizaria a necessária manifestação de *capacidade contributiva própria*, que está na base da tributação sobre a renda, pois o funcionário público estaria sempre sujeito a *restituir o “produto do crime”* ao ofendido ou, em não o fazendo, a suportar a sua perda em benefício da União (art. 91, II, b, Código Penal).¹⁵ Não se trata de mera indenização (prevista no art. 91, I, CP), mas de *restituição* ou *perdimento da coisa* que nunca pertenceu (juridicamente) ao agente por conta de sua origem criminosa.

E aí reside o ponto central do debate: embora o agente possa expressar a *renda* em seu sentido econômico, não a detém em seu sentido jurídico (a origem criminosa impede sua titularidade).

O principal argumento em favor da sujeição de tal renda à tributação é o da *interpretação econômica do fato gerador*, ou seja, o que interessaria para a tributação é a perspectiva econômica do fato tributável e não suas qualificações civis ou penais (ou mesmo éticas ou morais).^{16, 17} O Código Tributário Nacional teria adotado tal premissa no art. 118 mencionado que determina a abstração da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos.

Entretanto, o entendimento de que o CTN teria adotado uma *interpretação econômica do fato gerador* não é pacífico na doutrina, já que, apesar de

¹⁵ Neste mesmo sentido, Schmidt e Bittencourt negam haja expressão de capacidade contributiva nesses casos, tendo em vista a contradição com a garantia da propriedade, estabelecida no art. 5º, XXII, da Constituição Federal (SCHMIDT, Andrei Zenkner; BITENCOURT, Cezar Roberto. Sonegação de tributo incidente sobre produto de crime: imoralidade anunciada. *Boletim IBCCRIM*, v. 118, p. 6-7, 2002. p. 7.).

¹⁶ Argumentos sustentados por Rubens Gomes de Souza e Amilcar de Araújo Falcão conforme a coletânea reunida por Schoueri (SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 135.).

¹⁷ Sobre as posições doutrinárias a respeito do tema e sua evolução histórica, ver abrangente pesquisa realizada por BECHO, Renato Lopes. A discussão sobre a tributabilidade de atos ilícitos. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 172, p. 86-111, jan. 2010.

ter sido a inspiração do projeto, o texto inicial não foi aprovado e recebeu modificações para transformá-lo no texto final, em vigor¹⁸

A interpretação do dispositivo deve ser auxiliada pelo que dispõem os artigos 116, II e parágrafo único,¹⁹ e 126, do mesmo diploma legal,²⁰ que preveem, respectivamente, que “a autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária”²¹ e que a tributação independe da capacidade civil do contribuinte.

Conjugados os dispositivos, podemos concluir que a *validade jurídica dos atos* não importa naqueles casos nos quais há vício de *ordem civil (ilícito)* no ato jurídico, uma vez que (a) ou tais vícios não poderiam impedir a incidência da tributação; (b) ou, então, a administração tributária descon-

¹⁸ Schoueri noticia a distância entre o teor do projeto e o texto final aprovado: “Este posicionamento apareceu refletido no Projeto de Código Tributário Nacional, cujo artigo 85 apresentava a seguinte redação: ‘A circunstância dos negócios ou atos jurídicos celebrados ou praticados serem inexistentes, nulos ou anuláveis, ou terem objeto impossível, ilegal ou imoral não exclui, modifica ou difere a tributação, desde que os seus resultados efetivos sejam idênticos aos normalmente decorrentes do estado de fato ou situação jurídica que constitua o fato gerador da obrigação tributária principal [...]’. Vale notar como o referido dispositivo foi finalmente aprovado pelo Congresso, tornando-se hoje o artigo 118, I, do Código Tributário Nacional: ‘Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se: I — da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos; II — dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos’. Vê-se que o Congresso Nacional retirou as referências a ilegalidade ou imoralidade, o que poderia identificar que a tributação dos efeitos de atos ilegais ou imorais não seria tão pacífica” (Luis Eduardo Schoueri, *Direito tributário*, op. cit., p. 136).

¹⁹ Inserido pela Lei Complementar nº 104/2001.

²⁰ É o que sugerem Carvalho e Amaro. O primeiro entende que o art. 118, I, CTN é contraditório com o art. 116, II, do mesmo código que prescreve que “tratando-se de situação jurídica [o fato gerador considera-se ocorrido] desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável”. E diante da rejeição da *interpretação econômica* pelo legislador, deveria prevalecer o conteúdo deste último (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 281.). O segundo aponta que o art. 118, CTN, “conjugado com o art. 126, também do Código Tributário Nacional, quando este declara que a capacidade para ser sujeito passivo de obrigação tributária não é afetada pelo fato de estar a pessoa física sujeita a medidas privativas ou limitativas de suas atividades, ou de estar a pessoa jurídica em situação irregular” (AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 304.).

²¹ A interpretação e a aplicação prática deste parágrafo em relação aos planejamentos tributários (elisão fiscal) é tema de farta doutrina e envolve discussão própria que não interessa ao objeto do presente trabalho.

siderou um *ato simulado* para alcançar o *ato dissimulado* (que também se consubstancia em ilícito civil, a simulação, conforme o disposto no art. 167 do Código Civil).

Isto não significa, ainda, que os fatos criminosos (ilícitos criminais) possam ser tributados. Tema que tem recebido um tratamento quantitativamente muito maior por parte da doutrina²² do que da jurisprudência,²³ ou mesmo das autoridades fiscais.²⁴

Isso pode ser parcialmente explicado em razão do *viés de origem* dos casos, que, em sua maioria, decorrem de procedimentos iniciados pelas autoridades tributárias federais (Secretaria da Receita Federal Brasileira, SRFB), para as quais *não importa a origem dos recursos*, daí a desnecessidade de perquirir sobre sua origem para a constituição do crédito tributário (art. 142,

²² Ver por todos, Renato Lopes Becho, A discussão sobre a tributabilidade de atos ilícitos, op. cit., p. 86 e ss.

²³ Onde, inclusive, registra-se uma posição intermediária, que afasta o *non olet* nos casos em que o *ilícito recai sobre elemento essencial da norma tributária*. Assim, no julgamento do REsp. 984.607, o STJ apoiou-se na distinção entre elementos essenciais e periféricos da norma de tributação para lhes atribuir efeitos igualmente distintos. Assim, reconheceu que o “art. 118 do CTN consagra o princípio do ‘non olet’, segundo o qual o produto da atividade ilícita deve ser tributado, desde que realizado, no mundo dos fatos, a hipótese de incidência da obrigação tributária”, todavia, “Se o ato ou negócio ilícito for acidental à norma de tributação (= estiver na periferia da regra de incidência), surgirá a obrigação tributária com todas as consequências que lhe são inerentes. Por outro lado, não se admite que a ilicitude recaia sobre elemento essencial da norma de tributação”. Destarte, “por exemplo, a renda obtida com o tráfico de drogas deve ser tributada, já que o que se tributa é o aumento patrimonial e não o próprio tráfico. Nesse caso, a ilicitude é circunstância acidental à norma de tributação” e permite a tributação (Superior Tribunal de Justiça. REsp. 984.607/pr, 2ª t., rel. min. Castro Meira, DJe de 5.11.2008). Há que se ponderar, porém, que a *renda advinda do tráfico de drogas* é a manifestação econômica do próprio tráfico e, assim, produto direto da prática criminosa.

²⁴ Como evidencia Becho: “Se tributar o ilícito for de acordo com o ordenamento jurídico, devemos encontrar ações judiciais discutindo o valor das drogas contrabandeadas e a alíquota de ICMS aplicada; devemos encontrar disputas sobre a incidência de PIS e Cofins nos resultados auferidos pelas grandes empresas do crime organizado, como o Primeiro Comando da Capital (PCC) e o Comando Vermelho (CV); devemos ver, em suma, processos judiciais tributários que tenham por objeto a discussão de atos ilícitos. O que vimos até hoje é situação distinta, qual seja: diante da alegação apresentada em execução fiscal (ou até em embargos do executado) de que há processo criminal em andamento, o juízo das execuções fiscais (portanto, o juiz tributário) suspende o curso do processo e aguarda a solução criminal. Se a sentença criminal for condenatória, a execução não deve ter curso. Entretanto, se o processo criminal é julgado, em definitivo, a favor do acusado, aí sim, prossegue-se a execução fiscal. Posta a situação nesses termos, inferimos que o processo criminal é prejudicial em relação ao tributário, o que significa dizer que o processo fiscal só tem andamento frente à constatação judicial penal de que não há ilícito a ser punido” (Renato Lopes Becho, A discussão sobre a tributabilidade de atos ilícitos, op. cit., p. 101).

CTN). Basta aqui a constatação da existência dos recursos (porque indicador do evento tributável *renda*), cabendo ao contribuinte, então, o ônus de demonstrar que não são tributáveis (porque recebidos a título de empréstimo, herança, rendimento isento, por exemplo). Nesse cenário, é pouco provável que o contribuinte confesse a origem criminosa para deixar de pagar o tributo com o risco de perder todo o *produto do crime*.²⁵ Até porque a autoridade que proceder à fiscalização tributária deverá levar ao conhecimento do superior hierárquico as irregularidades de que tiver ciência ou representar contra ilegalidade (art. 116, VI e XII, Lei nº 8.112/1990)²⁶ sob pena de condescendência criminosa (art. 320, CP).²⁷

São menos frequentes os casos de identificação do *evento tributário* pelas autoridades responsáveis pela investigação e persecução penal com a simultânea constatação de sua qualidade criminosa.²⁸ Decorrência legal dessa constatação é o reconhecimento de que os valores não são de propriedade do agente e que o produto do crime (*renda*) deverá ser restituído à vítima ou perdido em benefício da União (art. 91, II, b, Código Penal), podendo, inclusive, ser imediatamente sujeito a medidas assecuratórias (arts. 125 e ss., CPP). Nesses casos, poderia a autoridade tributária lavrar o auto de infração

²⁵ Becho cita decisão do extinto Tribunal Federal de Recursos (Agravado de Petição nº 364) na qual se decidiu “o lucro porventura auferido com a prática de jogos de azar escapa à tributação, porque o Estado não pode cobrar imposto de uma atividade que ele condena, não admite e pune” em atendimento à defesa do executado na execução fiscal que, “após ter bens penhorados, defendeu-se em embargos à execução fiscal, afirmando, em síntese, que a renda auferida foi obtida pela exploração do jogo do bicho” (Ibid., p. 102.).

²⁶ “Art. 116. São deveres do servidor: [...] VI — levar as irregularidades de que tiver ciência em razão do cargo ao conhecimento da autoridade superior ou, quando houver suspeita de envolvimento desta, ao conhecimento de outra autoridade competente para apuração; (Redação dada pela Lei nº 12.527, de 2011) [...] XII — representar contra ilegalidade, omissão ou abuso de poder”.

²⁷ Renato Lopes Becho, A discussão sobre a tributabilidade de atos ilícitos, op. cit., p. 110.

²⁸ A título de exemplo de um caso cuja discussão tenha se iniciado a partir de um procedimento criminal, podemos citar a decisão, por maioria, do Tribunal Regional Federal da 2ª região, no qual se discutia a prática de crime tributário relativamente à não declaração de recursos obtidos por meio da prática do crime de peculato por uma vereadora. Naquela oportunidade, entendeu o tribunal, em síntese, que o pressuposto “acréscimo patrimonial” é elemento essencial à norma tributária do imposto sobre a renda, sendo inadmissível a tributação de atos ilícitos que recaiam sobre tais elementos essenciais. Assim, o produto econômico do tráfico de drogas, do peculato, do roubo e do furto seria impassível de tributação. (TRF2, Apelação Criminal nº 0004106-59.2011.4.02.5001, de Relatoria do des. federal Messod Azulay Neto, 5/6/2013.) Houve interposição de Recurso Especial contra a decisão, ainda pendente de julgamento no Superior Tribunal de Justiça (STJ), REsp nº 1434784/ES. Rel. min. Felix Fisher. 5ª Turma).

tendo por base *recursos* que juridicamente o próprio Estado reconhece que não *pertencem* ao agente porque têm origem criminosa?

Becho entende que não, porque o ordenamento jurídico brasileiro considera que sobre o produto do crime não pode ser reconhecida a titularidade (jurídica) do agente e o Estado deve nesses casos proceder ao confisco. Assim, caso seja lavrado o auto de infração e iniciado processo tributário, este deveria ficar suspenso até que o juízo criminal afirmasse não haver crime (corrupção) a ser punido, posto que o processo penal seria prejudicial relativamente ao tributário nesse caso.²⁹

Embora a doutrina e a jurisprudência majoritárias invoquem o princípio do *non olet* para tributar a *renda* oriunda de crime de forma indiscriminada, o tema está a merecer reflexão mais detida que considere a espécie de crime que subjaz aos valores que se pretende submeter à tributação e os dispositivos normativos a eles aplicáveis, especificamente o conjunto de dispositivos constitucionais e infraconstitucionais que determinam o sequestro e a perda desses bens em favor da União,³⁰ porque, como nesses casos há perdimento, a tributação ultrapassaria a totalidade do produto do crime e implicaria confisco, vedado constitucionalmente.³¹

IV. Casos

Estabelecidas essas premissas, essenciais à compreensão das consequências tributárias e penais tributárias da prática de atos de corrupção, apresentamos três casos e uma variante para ilustrar a constelação de problemas que surgem nessa seara.

²⁹ Renato Lopes Becho, A discussão sobre a tributabilidade de atos ilícitos, op. cit., p. 101 e 106 e ss.

³⁰ Cf. art. 5º, XLVI, 'b'; art. 243, Constituição, Decreto-Lei nº 9.760/1946 (que incluiu entre os bens da União os perdidos pelo criminoso), Código de Processo Penal (Decreto-Lei nº 3.689/1941 que determinou o sequestro de bens imóveis ou móveis adquiridos pelo indiciado com os proventos do crime), e Lei nº 9.613/1998 (perda dos bens direitos e valores objeto do crime de lavagem de capitais). Ver Renato Lopes Becho, A discussão sobre a tributabilidade de atos ilícitos, op. cit., p. 105. Ver, neste volume, os textos de Pedro Caeiro e Guilherme Luchesi, na Parte 5.

³¹ Luis Eduardo Schoueri, *Direito tributário*, op. cit., p. 139. Na ausência de perdimento, porque, por exemplo, incidente a prescrição da pretensão punitiva, então haverá acréscimo patrimonial passível de tributação (Ibid., p. 140).

Caso 1 (sem registros contábeis e fiscais): um empresário oferece vantagem pecuniária indevida a funcionário público para determiná-lo a praticar ato de ofício, conceder uma licença, por exemplo. O funcionário público aceita a promessa e é tempo de receber a vantagem. O empresário utiliza valores em espécie oriundos do caixa dois³² de sua empresa para entregar a quantia, igualmente em espécie, a funcionário público, que a recebe e adquire bens com tais valores.

Caso 2 (com registros contábeis e fiscais): um empresário oferece vantagem pecuniária indevida a um funcionário público para determiná-lo a praticar ato de ofício, conceder uma licença, por exemplo. O funcionário público aceita a promessa e é tempo de receber a vantagem. Indica, então, ao empresário uma empresa de consultoria de um amigo para receber o pagamento. O empresário e a empresa de consultoria fazem um contrato de prestação de serviços, a empresa emite os documentos fiscais relevantes sem que, evidentemente, preste qualquer consultoria, e o empresário faz os pagamentos, registrando em sua contabilidade toda a operação. Um amigo do funcionário público saca, posteriormente, grande parte dos valores em espécie e lhe entrega, reservando uma parcela para si como “preço” por intermediar o pagamento do ato de corrupção.³³

Caso 3 (sem registros contábeis e fiscais): um diretor jurídico estatutário de uma grande empresa recebe percentagem de contrato de prestação de serviços de advocacia do escritório por ele escolhido para cuidar da “carteira” trabalhista da empresa. Os valores são pagos em espécie a partir do caixa dois do escritório e igualmente recebidos em espécie pelo diretor jurídico.

³² Consideraremos caixa dois os montantes obtidos com a atividade empresarial da pessoa jurídica (venda de mercadoria ou prestação de serviço) sem o respectivo registro das operações e sem sua tributação pela pessoa jurídica em descumprimento à legislação tributária e à societária.

³³ Esse recebimento pelo funcionário público poderia ser mais sofisticado como, por exemplo, a remessa e o depósito dos valores em conta mantida no exterior em nome de *offshore* constituída em paraíso fiscal, ou a compra de automóveis ou imóveis em nome da empresa de consultoria, mas utilizados exclusivamente por funcionário público etc. Como as regras de tributação nesse caso são mais complexas, exigiriam seu tratamento em outro texto e, por isso, não serão examinadas nesta oportunidade.

V. Corrupção ativa e passiva: casos 1 e 2

V.1 Pagamento de propina com recursos de caixa dois: caso 1

No caso 1, no qual não há o registro contábil ou fiscal, tanto o empresário quanto o funcionário público praticaram omissão de receitas. O empresário porque não fez os devidos registros contábeis e tampouco tributou as receitas que formam seu caixa dois, usadas para o pagamento da propina. O funcionário público porque não declarou nem ofereceu à tributação o recebimento de quantia em espécie como pagamento de propina.

Resta-nos saber se, nas duas pontas da relação (corruptor e corrupto), caracteriza-se a prática do crime do artigo 1º, inciso I ou II, da Lei nº 8.137/1990:

Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: I — omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias; II — fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal.

À primeira vista, ambos cometeram tal crime. O empresário (corruptor) porque omitiu receita nos demonstrativos e declarações contábeis e fiscais da empresa da qual é titular e administrador,³⁴ com o que prestou declaração falsa, que não representava a realidade dos fatos imponíveis efetivamente configurados no exercício da atividade econômica. O FP (corrupto) porque, igualmente, ao omitir a renda oriunda da propina — supondo que entregue anualmente sua Declaração de Ajuste (DAA) —, omitiu informação em tal documento, prestando, assim, declaração falsa em documento exigido pela lei fiscal. Como, nos dois casos, a conduta implicou redução da base de cálculo dos tributos incidentes, o crime contra a ordem tributária se consumou

³⁴ Partiremos da premissa de que o *empresário* é ao mesmo tempo o sócio majoritário e administrador da pessoa jurídica e, portanto, o responsável pela prática do crime tributário, que o cometeu com as próprias mãos; do contrário, teríamos de introduzir questões mais complexas na seara penal, como as relativas à qualidade especial do autor, ao atuar em nome de outrem e ao concurso de agentes em crimes especiais.

com o pagamento a menor dos tributos, configurando-se, em sua inteireza, crime definido no artigo 1º da Lei nº 8.137/1990.³⁵

Todavia, um olhar mais próximo permite identificar um elemento de discriminação entre as duas situações: a origem dos recursos. Enquanto para o empresário a receita era oriunda da prática de atos lícitos; para o funcionário público, a renda era oriunda da prática do crime³⁶ de corrupção, e essa circunstância invoca considerações sobre o princípio do *non olet*.

a) Recebimento dos valores pelo funcionário público

Para concluir que o funcionário público praticou um crime tributário, o primeiro pressuposto lógico é, evidentemente, que o recebimento da propina seja considerado “renda” tributável, e essa questão, como vimos, é objeto de disputa na seara tributária (item III acima).

Entendemos que, quando a renda é produto do crime de corrupção, tais valores não podem ser considerados pelo Estado como acréscimo patrimonial tributável porque o evento (*corrupção*) deve ser sancionado com a pena restritiva de liberdade e com o perdimento dos recursos.

A *renda* é a manifestação econômica do *evento* e não pode ser dele dissociada nesse caso. Se o Estado se depara com o *evento* corrupção, deve seguir o caminho prescrito pelo direito penal e não aquele prescrito pelo direito tributário. Como dito, o tributo não pode ser *sanção de ato ilícito*.

Assim, os valores recebidos pelo funcionário público a título de propina poderiam ser objeto de auto de infração por conta da *omissão de rendimentos* acompanhado de representação para as autoridades competentes investigarem eventual ato de improbidade administrativa e de crime de corrupção. Instaurado o processo criminal, o tributário deveria ser sobrestado para aguardar seu desfecho. Constatada a corrupção e aplicado o perdimento (em

³⁵ Pode se configurar, também, a prática do crime do artigo 337-A do Código Penal se houver, simultaneamente, para o empresário, a omissão, total ou parcial, de receita ou lucros auferidos que configurem fatos geradores de contribuições sociais previdenciárias (inciso III).

³⁶ Preferimos aqui a adoção do termo *crime* para identificar a origem da *renda* em vez de *ilícito* porque este é conceito mais abrangente que alcança os civis (os vícios dos atos e negócios jurídicos) e os criminais, e as conclusões são distintas a depender da qualidade do ilícito, conforme será demonstrado.

favor da vítima ou da União), extinguir-se-ia o processo tributário ao se reconhecer, por meio de sentença criminal, que aqueles valores não pertencem ao agente/sujeito passivo e o tributo é insubsistente.³⁷ Concluída a ação penal sem absolvição de mérito,³⁸ ou extinta a ação penal por outra razão sem que seja mais possível o perdimento, mantém-se o crédito tributário constituído, porque juridicamente irrelevante a origem, e os recursos incorporaram-se ao patrimônio do agente.³⁹

b) Pagamento dos valores pelo empresário

Da perspectiva do empresário, podemos divisar duas condutas: (a) a de pagar a vantagem ao funcionário público e (b) a de não recolher o tributo relativo aos recursos que abasteceram seu caixa dois.

Partindo-se da premissa de que sua atividade é lícita e de que os recursos que abasteceram seu caixa dois sejam dela decorrentes, a discussão sobre a aplicação do *non olet* não é relevante e, indiscutivelmente, há o crime tributário, porque seu proceder implica redução fraudulenta do pagamento do Imposto sobre a Renda (Pessoa Jurídica), PIS/Cofins, CSLL e eventualmente ICMS ou ISS (a depender de sua atividade). Isto porque, ocorridos os respectivos *atos geradores*, houve a ulterior *supressão de tributo* mediante conduta dolosa (externada objetivamente pela não declaração, não registro das operações, enfim, “fraude” em sentido amplo).

A *despesa* é relevante nesse cenário porque, embora não tenha reduzido o lucro tributável (uma vez que a entrada e a saída não foram contabilizadas),⁴⁰ ela é indício da respectiva omissão de receita (caixa dois)

³⁷ Neste cenário, como se verá adiante (item VIII), a exigência dos tributos devidos poderá concorrer com a exigência da recuperação dos recursos produto do crime, o que poderá inviabilizar, na maioria dos casos, a celebração de acordos de leniência ou de colaboração premiada. O impasse traduz contradição interna do ordenamento jurídico, ao menos sob o viés do objetivo desses instrumentos de colaboração.

³⁸ A absolvição criminal sem o reconhecimento da *inexistência do fato* traz outras consequências para o debate porque nesses casos, apesar da ausência de perdimento (no âmbito penal), o agente poderá ser demandado no âmbito civil conforme Código de Processo Penal: “Art. 66. Não obstante a sentença absolutória no juízo criminal, a ação civil poderá ser proposta quando não tiver sido, categoricamente, reconhecida a inexistência material do fato”.

³⁹ Conforme destacado por Luis Eduardo Schoueri, *Direito tributário*, op. cit.

⁴⁰ Da perspectiva da despesa de quem paga a propina, tal despesa é considerada como indutível (porque não necessária) em função de sua finalidade espúria. Porém, na outra ponta,

e pode ser utilizada pela fiscalização para o arbitramento da base tributável (receita).

Portanto, a identificação pela fiscalização tributária do recebimento por parte do funcionário público pode permitir a consequente constatação de fatos geradores tributários por parte do empresário (corruptor) e vice-versa. Da mesma forma, quando o *crime* é identificado pelas autoridades de persecução penal ou pelo Banco Central, a Receita Federal poderá receber informações sobre eventos tributários tanto relativos ao corruptor quanto ao corrupto.

c) Efeitos das normas de monitoramento de operações

Ademais, em um mundo no qual os intermediários financeiros estão sujeitos a medidas de prevenção e detecção de lavagem de capitais, como é o caso dos bancos,⁴¹ o saque e o depósito de grandes somas de valores em espécie são um forte indicador de anomalia da operação,⁴² razão pela qual, quando envolvem quantias a partir de um certo patamar, serão objeto de comunicação automática à unidade de inteligência financeira brasileira (Coaf),⁴³ e mesmo quando os valores não superarem esse patamar, as movimentações podem indicar necessidade de especial atenção pelo setor de *compliance* antilavagem da instituição financeira e serem, ao final, comunicadas como operações suspeitas à mesma unidade.⁴⁴ Mas não só. O fato de um dos envolvidos ser funcionário público, e, eventualmente, pessoa politicamente exposta,⁴⁵ obriga os intermediários financeiros a dedicar especial atenção às suas operações para fins de apuração de indícios de lavagem de capitais.

a do funcionário público, como vimos, se não for realizada a distinção proposta nas decisões mencionadas quanto ao *non olet*, a finalidade espúria seria desconsiderada, tributando-se a receita obtida pelo receptor da propina. Jens Bülte, *Steuerrechtliche und steuerstrafrechtliche Konsequenzen der Korruption*, op. cit., p. 99.

⁴¹ Ver Lei nº 9.603/98, art. 9º, inc. I.

⁴² Carta Circular Bacen nº 3.542/2012, art. 1º, I.

⁴³ Circular Bacen nº 3.461, art. 12, II, c.c. art. 9º, §1º, I.

⁴⁴ Carta Circular Bacen nº 3.542/2012, art. 1º, I.

⁴⁵ Resolução Coaf nº 16/2007.

A estrita submissão dos intermediários financeiros às medidas de prevenção da lavagem fez com que os sujeitos responsáveis pelas operações de pagamento de propina migrassem para âmbitos antes não submetidos a tais medidas. Era o que ocorria, por exemplo, até 2013, com os bens de luxo, hoje regulados pela Resolução Coaf nº 25/2013.⁴⁶ Atualmente, nota-se o uso de empresas de publicidade, como dão testemunho diversas denúncias no âmbito da Operação Lava Jato. Trata-se da utilização de atividades econômicas ou mercados ainda não sujeitos às medidas de prevenção contra a lavagem para a circulação de valores oriundos da prática de crimes.⁴⁷

No caso presente, a prática da corrupção poderia ter sido objeto de especial atenção, seja por parte das instituições financeiras, seja por parte de empresa de comércio de bens de luxo, a depender dos bens adquiridos pelo funcionário público com valores em espécie.

Também no âmbito tributário, já há mecanismos de controle à disposição do Fisco que lhe permitem (i) a identificação dos adquirentes dos produtos; (ii) o volume de operações em nome do adquirente; e (iii) o cruzamento de dados entre as quatro esferas federativas por meio de convênios de trocas de informações.

Em virtude dessas medidas de supervisão e monitoramento de operações, reduziu-se a possibilidade e incrementou-se o risco de se efetuar pagamento e recebimento de propina em espécie. Do que decorreu, ao menos para o pagamento de quantias mais significativas, a necessidade de simulação de operação comercial legítima para encobrir a prática criminosa, dando-lhe aspectos de licitude e legitimidade, o que nos leva ao caso 2.

⁴⁶ Bem de luxo ou de alto valor é o bem móvel cujo valor unitário seja igual ou superior a 10 mil reais. Caso a operação ou conjunto de operações com tais bens, de um mesmo cliente, envolva o pagamento de 30 mil reais em espécie no período de seis meses, a operação ou proposta de operação deverá ser comunicada automaticamente ao Coaf (art. 4º, I).

⁴⁷ É esta “fuga” para operações realizadas em setores não regulados, que lidam com operações relevantes, que inspirou a inclusão, na categoria das pessoas obrigadas às medidas de prevenção e controle antilavagem, das pessoas físicas ou jurídicas que prestem, mesmo que eventualmente, serviços de assessoria, consultoria, contadoria, auditoria, aconselhamento ou assistência, de qualquer natureza, em operações financeiras, societárias e imobiliárias (art. 9º, par. único, XIV, Lei nº 9.613/1998).

V.2 Simulação de contratos: informações falsas (caso 2)

No caso 2, há registros tanto contábeis como fiscais. A empresa de consultoria (EC) emitirá notas e registrará a *receita* oriunda do contrato com seu oferecimento à tributação. Do lado do empresário (E), haverá o registro da *despesa* com o pagamento dos serviços de consultoria, e a escrituração do pagamento dessa forma reduzirá o lucro sujeito à tributação (para as empresas submetidas ao regime de apuração pelo *lucro real*).

Despesas aptas a deduzir o lucro são as *usuais, normais e necessárias à operação da empresa*.⁴⁸ O pagamento de valores que tem por fundamento o crime de corrupção não goza dessas características, e, descoberta sua real natureza, será objeto de glosa por parte das autoridades tributárias, as quais, reajustando para cima o lucro, efetuarão o lançamento do tributo devido e, ainda, aplicarão as multas sancionadoras.⁴⁹

A descaracterização da despesa, nesse caso, passaria pela consideração e prova da simulação do contrato celebrado. É importante notar que, por se tratar de *redução do lucro tributável*, o ônus da prova da *validade* (e necessidade) da despesa é do sujeito passivo (empresário), que seria intimado a apresentar, por exemplo, além dos instrumentos contratuais, os resultados do serviço contratado etc. Ausente a prova, a despesa poderia ser glosada.

Para a empresa de consultoria, o valor recebido no âmbito do contrato falso estaria sujeito a tributação de Cofins, PIS, IRPJ, CSLL e ISS. Todavia — ao contrário do que sucede com o empresário —, ela (por seus membros e representantes, obviamente) não se exime, total ou parcialmente, do pagamento de tributos, pois os recolhe quando do recebimento dos valores.

Aqui, a discussão é mais complexa. Partindo-se da premissa de utilização da empresa de consultoria como mera *interposta pessoa* do funcionário pú-

⁴⁸ Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000/1999): “Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47)”. §1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, §1º). §2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, §2º). §3º O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem.”

⁴⁹ O tema também provoca reflexões sobre a responsabilidade tributária pelo crédito exigido neste auto de infração e pela multa que seria atribuível ao agente em caso de *dolo específico* (art. 137, CTN), temas que, porém, transbordam o objeto deste estudo.

blico, teria havido uma simulação para a ocultação do real beneficiário dos recursos (relação entre o empresário e o funcionário público, no meio da qual se “interpõe” a empresa de consultoria). Considerando que ela tenha recolhido os tributos incidentes sobre a operação (como se os recursos fossem seus), questiona-se: haveria espaço para se alegar a configuração de crime tributário?

Os mesmos comentários que fizemos em relação ao caso 1 e a tributação dos recursos provenientes de crime (para o funcionário público)⁵⁰ são aplicáveis aqui.

As diferenças que vislumbramos são as seguintes:

Da perspectiva da empresa de consultoria, descoberta a simulação, não haverá que se falar em prática de crime tributário, porque, apesar da falsidade tanto do contrato como do recibo/nota fiscal referente ao recebimento de valores por serviços não prestados, a conduta não só não dá causa ao resultado de pagamento de tributos a menor, como não tem potencialidade para causar tal resultado. A simulação poderá, porém, configurar falsidade documental (art. 299, com pena de um a três anos, além da multa).⁵¹ Toda assessoria legal para a operação dissimulada, desde que preenchidos todos os pressupostos de responsabilidade penal, poderá configurar participação punível nos crimes praticados pelos autores.

Já no que diz respeito ao funcionário público, o pagamento dos tributos por parte da empresa de consultoria poderia ser deduzido do crédito tributário a ser contra ele constituído?

Consideradas isoladamente cada etapa da operação, o Fisco poderia identificar dois fatos geradores: um no pagamento do empresário para a empresa de consultoria (sobre o valor total) e outro no pagamento da empresa de consultoria para o funcionário público (sobre o valor repassado a este último). Entretanto, como a premissa do caso envolve a utilização da empresa de consultoria como mera *interposta pessoa* do funcionário público para receber o pagamento de propina originária do empresário, tem-se que seria possível

⁵⁰ A depender de outros dados da operação, poder-se-ia configurar também o crime de evasão de divisas (art. 22, Lei nº 7.492/1986) e eventual lavagem de capitais em operações posteriores com os mesmos valores (art. 1º, Lei nº 9.613/1998).

⁵¹ É questionável se a simulação dessa operação por parte do empresário e da empresa de consultoria para dissimular o pagamento de propina ao FP se caracterizaria como crime de lavagem de capitais (art. 1º, Lei 9.613/98). Muito embora no “modelo” de imputação da Operação Lava Jato tais operações tenham sido subsumidas ao tipo da lavagem, temos reservas quanto a tal posicionamento.

considerar uma única tributação e se abater o valor eventualmente pago pela empresa de consultoria dos tributos a serem exigidos do funcionário público (se relativos ao mesmo sujeito ativo, por óbvio).

Essa conclusão é decorrência lógica da premissa *jurídica* da simulação do ato realizado para ocultar o pagamento da *propina* do *corruptor* ao *corrupto* e aplicação direta do art. 116, parágrafo único, CTN. Guardadas as devidas proporções, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais já reconheceu que “devem ser aproveitados na apuração de crédito tributário os valores arrecadados sob o código de tributos exigidos da pessoa jurídica cuja receita foi desclassificada e convertida em rendimentos da pessoa física, base de cálculo de lançamento de ofício”.⁵² Nessa linha, seria o caso, então, de se constituir o crédito tributário pela diferença entre o montante pago pela empresa de consultoria e o montante que seria devido, se considerados os rendimentos recebidos na pessoa física do funcionário público, determinando-se a suspensão do processo tributário até o final do processo criminal pelas razões anteriormente expostas (caso 1).

VI. Corrupção privada: caso 3

Os aspectos criminais tributários dos atos de corrupção ganham especial relevo no âmbito da “corrupção privada” ou “entre particulares”, a qual, sendo *impunível* como tal no Brasil, poderá, contudo, ser objeto de persecução penal em virtude de seus efeitos tributários.⁵³

Retomando o conceito político-criminal e extensivo oferecido anteriormente para a expressão corrupção privada — *o pagamento para e o recebimento de vantagem indevida por empregado ou diretivo de empresa para que pratique ato com abuso de poder ou desvio de suas funções* —, a figura típica mais próxima seria a do artigo 195, incisos IX e X, da Lei nº 9.279/1996, que pune aquele que “dá ou promete dinheiro ou outra utilidade a *empregado de concorrente*, para que o empregado, faltando ao dever do emprego, lhe

⁵² Processo nº 11020.003823/2003-26, Recurso nº 141.697. Recorrente Luiz Felipe Scolari. Primeiro Conselho de Contribuintes. Sexta Câmara. 20/10/2004.

⁵³ É questionável se esse tipo de conduta se amoldaria à figura do estelionato (art. 171, CP), especialmente sob o ponto de vista da caracterização da elementar “prejuízo alheio”, ou seja, da empresa, quando o serviço ou a mercadoria escolhidos mediante pagamento de “propina” for de boa qualidade, não traduzindo “prejuízo patrimonial” à empresa.

proporcione vantagem”, e também aquele que “recebe dinheiro ou outra utilidade, ou aceita promessa de paga ou recompensa, para, faltando ao dever de *empregado*, proporcionar vantagem a *concorrente* do empregador”. Todavia, a relação entre “corrupto” e “corruptor” é mediada pela relação de “concorrência”, corrupto e corruptor devem trabalhar para empresas que concorram no mesmo ramo de atividades, o que longe está de ser a hipótese de maior ocorrência prática do que se convencionou chamar de “corrupção privada”.

Neste caso 3, tanto o diretor jurídico como o escritório de advocacia estarão omitindo fatos geradores de tributos. Nos dois casos, praticam o crime do artigo 1º, inciso I e/ou II, da Lei nº 8.137/1990 (ver item V, 1). O escritório de advocacia porque omitiu receita (o caixa dois) em seus demonstrativos e declarações contábeis e fiscais, com o que prestou declaração falsa, que não representava a realidade dos fatos imponíveis efetivamente configurados no exercício da atividade econômica. O diretor jurídico porque, igualmente, ao omitir a renda oriunda da propina, supondo que entregue anualmente sua Declaração de IRPF, omitiu informação em tal documento, prestando, assim, declaração falsa em documento exigido pela lei fiscal. Como nos dois casos as condutas implicaram redução da base de cálculo dos tributos incidentes, e, pois, em recolhimentos a menor dos tributos, os crimes contra a ordem tributária se consumaram, configurando-se em sua inteireza, pelo menos,⁵⁴ o crime definido no artigo 1º da Lei nº 8.137/1990.

Caso o pagamento da vantagem indevida ao diretor jurídico assuma a forma de um contrato simulado de consultoria, assessoria etc., vale o quanto afirmado para o caso 2 quanto aos crimes tributários: glosa da despesa com lançamento dos tributos devidos e multa para o escritório de advocacia, além da prática de crime tributário.

VII. Prevenção e detecção da prática de corrupção e a escrituração contábil e fiscal

Como se vê, as transações para pagamento de propina, dada a necessidade de sua ocultação, envolverão, na maior parte das vezes, vícios na escrituração

⁵⁴ Pode se configurar, também, a prática do crime do artigo 337-A se houver, simultaneamente, para o empresário, a omissão, total ou parcial, de receita ou lucros auferidos que configurem fatos geradores de contribuições sociais previdenciárias (inciso III).

contábil e fiscal de pessoas jurídicas e nas declarações fiscais de pessoas físicas. Essa a razão do aparelhamento atípico das autoridades tributárias para a descoberta de indícios dessas práticas, mas, igualmente, do fato de a correta escrituração contábil empresarial ser colocada como elemento de sistemas de integridade anticorrupção⁵⁵ (*compliance*) para fins, no Brasil,⁵⁶ de redução da penalidade no âmbito das condutas sancionadas pela Lei nº 12.846/2013.⁵⁷

As autoridades tributárias também têm à sua disposição o Sistema Público de Escrituração Digital (“Sped”). Um “instrumento que unifica as atividades de recepção, validação, armazenamento e autenticação de livros e documentos que integram a escrituração contábil e fiscal dos empresários e das pessoas jurídicas, inclusive imunes ou isentas, mediante fluxo único, computadorizado, de informações” (art. 2º, Decreto Federal nº 6.022/2007), por meio do qual é possível o intercâmbio de informações entre a Receita Federal e “as administrações tributárias dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios” (art. 3º, II, Decreto Federal nº 6.022/2007).

No âmbito internacional, as autoridades fiscais também podem ter acesso a informações bancárias (Fatca, Decreto nº 8.506/2015)⁵⁸ e a informações fiscais de brasileiros no exterior (Convenção sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Tributária emendada pelo Protocolo de 1º de junho de 2010, firmada em Cannes, em 3 de novembro de 2011, promulgada pelo Decreto Federal nº 8.842/2016).⁵⁹

Outro passo importante para a identificação de anomalias relativas à prática de crimes tributários, mas também de corrupção e lavagem de capitais,

⁵⁵ Para o enfoque da questão sob o ponto de vista da governança tributária, ver AGUIAR, Luciana Ibiapina Lira. *A governança corporativa tributária como requisito para o exercício da atividade empresarial*. Rio de Janeiro: Fundação Getulio Vargas, 2015.

⁵⁶ Para a questão no âmbito do FCPA, confira-se AYRES, Carlos. Aspectos-chave dos Dispositivos Contábeis da FCPA. 2014. Sobre a contabilidade paralela nas empresas estatais, ver PARGENDLER, Mariana; SALAMA, Bruno Meyerhof. A contabilidade paralela das empresas estatais. *Valor Econômico*, 11 maio 2016.

⁵⁷ Lei nº 12.846/2013, art. 7º, VIII; Decreto Federal nº 8.420/2015, art. 42, VI (“registros contábeis que reflatam de forma completa e precisa as transações da pessoa jurídica”) e VII (“controles internos que assegurem a pronta elaboração e confiabilidade de relatórios e demonstrações financeiros da pessoa jurídica”).

⁵⁸ Intercâmbio de informações relativas a contas bancárias de cidadãos desses países.

⁵⁹ “Art. 1º. Objeto da Convenção e Pessoas visadas 1. Com ressalva do disposto no Capítulo IV, as Partes prestarão entre si assistência administrativa em matéria tributária. Esta assistência abrange, quando aplicável, as medidas tomadas por órgãos judiciais. 2. A assistência administrativa referida compreende: a) a troca de informações, incluindo fiscalizações tributárias simultâneas e a participação em fiscalizações tributárias levadas a efeito no estrangeiro [...]”.

acaba de ser dado pela RFB com a edição da Instrução Normativa nº 1.634, de 6 de maio de 2016.⁶⁰ A Instrução traz importantes inovações quanto ao Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica (CNPJ), elemento essencial para a prática de operações econômicas no Brasil, sendo a principal delas, no que diz respeito ao tema ora analisado, a obrigatória identificação do beneficiário final das entidades empresariais. De forma geral, o cadastro somente poderá ser feito desde que sejam informadas as pessoas autorizadas a representar as entidades empresariais, toda a cadeia de participação societária até que se alcancem as pessoas naturais que sejam suas beneficiárias finais. Ou seja, até a identificação das pessoas naturais que, em última instância, possuam, controlem ou influenciem significativamente a entidade.

A RFB passará a receber tais dados a partir de janeiro de 2017, quando as novas entidades efetuarem sua inscrição, mas também os receberá, quanto às entidades já inscritas, até 31 de dezembro de 2018, prazo final para que todas as entidades referidas na Instrução informem seus beneficiários finais.

De posse de todos esses dados, será possível à RFB identificar entidades e estruturas que tenham como beneficiários finais funcionários públicos e pessoas politicamente expostas, nas quais estão incluídos também representantes, familiares e estreitos colaboradores de agentes públicos que desempenhem ou tenham desempenhado, nos últimos cinco anos, no Brasil ou em países, territórios e dependências estrangeiras, cargos, empregos ou funções públicas relevantes.^{61, 62}

Como se vê, esses instrumentos conferem à RFB um papel importante na identificação de operações suspeitas de corrupção e de lavagem de capitais. O que há de novo aqui é que essa identificação poderá ocorrer — ao contrá-

⁶⁰ Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=73658>>. Acesso em: 10 ago. 2016.

⁶¹ Resolução Coaf nº 16/2007, art. 1º, §1º.

⁶² Uma das formas de ocultar a prática de corrupção é proceder ao pagamento de propina em benefício de pessoas jurídicas e entidades de titularidade de intermediários — outras pessoas jurídicas e/ou entidades, frequentemente *offshores* — cujo beneficiário final é o funcionário público receptor dos valores indevidos (ver ALDRIDGE, Peter. Tax avoidance, tax evasion, money laundering and the problem of “offshore”. In: ROSE-ACKERMAN, Susan; LAGUNES, Paul (Ed.). *Greed, corruption, and the Modern State: essays in political economy*. Cheltenham: Edward Elgar, 2015. p. 323 e ss.). O “Panamá Papers” dá uma boa dimensão da utilização desta técnica. Também diversos fatos apurados na Operação Lava Jato evidenciam o recebimento de valores a título de propina no exterior e sua remessa ao Brasil a título de investimento, integralização de capital ou empréstimo para pessoas jurídicas aqui domiciliadas, cujo beneficiário na ponta final é justamente o funcionário público.

rio do que sucedeu nos casos narrados no início deste texto — em operações econômicas, financeiras, comerciais etc. *regularmente escrituradas e oferecidas à tributação*, ou seja, em casos nos quais não haveria um motivo autenticamente tributário para que a RFB iniciasse uma fiscalização.

VIII. Impacto dos aspectos tributários nos acordos de conformidade com autoridades públicas

Uma das medidas utilizadas hodiernamente para a prevenção e repressão a práticas corruptas é o incentivo ao *whistle blower*, com o oferecimento de vantagens à pessoa natural ou jurídica que coopere com as autoridades.⁶³ No Brasil, o instituto está disciplinado nos artigos 16 e ss. da Lei nº 12.846 para as pessoas jurídicas; denomina-se acordo de leniência, e tem como principal vantagem a redução da multa aplicável até o limite de dois terços.⁶⁴ Para ter acesso ao benefício, a pessoa jurídica tem de cooperar para a apuração do ilícito, admitir sua participação nele, cooperar plena e permanentemente com as investigações e procedimento administrativo e cessar completamente a prática ilícita.

A revelação completa das práticas ilícitas envolvendo pagamento de propina para funcionários públicos oriundos de caixa dois ou dissimulados sob contratos fictícios (de consultoria, de pagamento de serviços de publicidade etc.) implicará a automática confissão da indevida redução da base de cálculo dos tributos incidentes com o registro de despesas que, na realidade, não eram dedutíveis. É o que aconteceria no caso 2 se a empresa decidisse fazer leniência, pois isso implicaria fiscalização e autuação tributárias, com a incidência de multa agravada de 150% sobre o valor não pago. O montante final dessa autuação, somado à multa da Lei nº 12.846 e à reparação dos danos causados pela prática ilícita,⁶⁵ poderia simplesmente tornar economicamente

⁶³ Para diversas perspectivas, conferir, ilustrativamente, BOUVILLE, Mathieu. Whistle-blowing and morality. *Journal of Business Ethics*, v. 81, n. 3, p. 579-585, 2008; MOMSEN, Carsten; GRÜTZNER, Thomas; OONK, Andreas. Whistleblowing als außerordentlicher Kündigungsgrund? *Zeitschrift für internationale Strafrechtsdogmatik*, n. 8-9, p. 754-757, 2011; RAGUÉS I VALLÈS, Ramon. ¿Héroes o traidores? *Indret: Revista para el Análisis del Derecho*, v. 3, p. 1-19, 2006.

⁶⁴ Ver SILVEIRA, Renato de Mello Jorge; SAAD-DINIZ, Eduardo. *Compliance, direito penal e lei anticorrupção*. São Paulo: Saraiva, 2015. p. 333 e ss.

⁶⁵ Posto que o acordo de leniência não exime a pessoa jurídica da reparação integral do dano causado (art. 16, §3º, Lei nº 12.846/2013).

inviável a celebração de acordo de leniência dado o impacto global da confissão exigida pela lei nos cofres da empresa.

É verdade que o pagamento do tributo e da multa tributária teria o efeito de extinguir a punibilidade dos crimes tributários para as pessoas naturais representantes da pessoa jurídica que praticaram os crimes.⁶⁶ Todavia, essa vantagem pode não ser atrativa quando colocada dentro do montante total exigido para acesso ao acordo de leniência.⁶⁷

Esse mesmo problema afeta a colaboração premiada, que diz respeito às pessoas físicas, e está disciplinada nos arts. 4º e ss. da Lei nº 12.850/2013. Se o colaborador reconhece a prática do crime e perde “*total ou parcialmente o produto ou proveito das infrações penais praticadas pela organização criminosa*” (art. 4º, IV, Lei nº 12.850/2013), a exigência do tributo sobre tais montantes poderia, igualmente, desestimular a colaboração. Entretanto, como visto, nos casos em que há o reconhecimento do crime e o perdimento do *produto ou proveito das infrações penais*, não haveria que se falar em renda e, pois, em tributação.

Por via oblíqua, portanto, o impacto tributário da corrupção prejudica a efetivação de um dos instrumentos mais populares para a descoberta, cessação de prática e implementação de sistemas de integridade, ou seja, repressão e prevenção de práticas corruptas, que é o acordo de leniência. Como a RFB não pode negociar os valores devidos pelo contribuinte, chega-se a uma situação de impasse, com um obstáculo intransponível à implementação dessa medida.

Reconhecemos que essa é uma questão delicada e complexa, mas que merece ser discutida e talvez revista dado seu impacto nas políticas públicas de prevenção e repressão à corrupção.

IX. Considerações finais e sugestões de encaminhamento

Essa primeira aproximação ao tema da corrupção e seus efeitos tributários e penais-tributários permitiu algumas conclusões: (a) os casos de corrupção

⁶⁶ Ver artigo 6º da Lei nº 12.382/2011.

⁶⁷ A situação é mais delicada em países como a Alemanha, nos quais as vantagens da auto-denúncia tributária estão condicionadas não só ao pagamento do débito tributário, mas, igualmente, à confissão de todas as irregularidades e ilícitos tributários praticados, o que levará inexoravelmente à confissão das práticas corruptas (ver Jens Bülte, *Steuerrechtliche und steuerstrafrechtliche Konsequenzen der Korruption*, op. cit., p. 99

conectam-se com os *atos geradores* tributários e com os crimes tributários; (b) a Receita Federal do Brasil pode, a partir de informações fiscais e bancárias, contribuir com a investigação e a identificação de atos de corrupção; (c) a tributação não pode incidir sobre resultado de crime de corrupção (uma vez qualificada juridicamente essa origem); (d) o processo criminal é prejudicial ao processo tributário; (e) a “corrupção privada”, enquanto não for criminalizada no Brasil, pode ser perseguida pela via da apuração e punição do crime tributário; (f) o *compliance* anticorrupção, nele incluído o tributário, e antilavagem, é instrumento importante na prevenção, detecção e punição de atos de corrupção.

A partir disso, pode-se sugerir, preliminarmente: (a) a inclusão de dispositivo expresso na legislação para compartilhamento, pela Receita Federal do Brasil, dos dados protegidos por sigilo fiscal com as autoridades encarregadas da persecução penal para fins de apuração da prática de corrupção, tal qual já se faz com relação aos crimes tributários; (b) a análise e discussão sobre a legalidade, conveniência e diretrizes para uma possível negociação sobre o montante do tributo e da multa tributária devidos em casos de acordo de leniência; (c) a inclusão de dispositivo expresso na legislação para se reconhecer a não incidência de tributo sobre o *produto ou proveito das infrações penais* em casos de perdimento; (d) a inclusão de dispositivo expresso na legislação para prever a suspensão do processo administrativo tributário até a conclusão do processo criminal para se definir questão prejudicial à tributação.

Referências

- AGHION, Philippe et al. *Taxation, corruption, and growth*. s.l.: s.n., 2016.
- AGUIAR, Luciana Ibiapina Lira. *A governança corporativa tributária como requisito para o exercício da atividade empresarial*. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 2015.
- ALDRIDGE, Peter. Tax avoidance, tax evasion, money laundering and the problem of “offshore”. In: ROSE-ACKERMAN, Susan; LAGUNES, Paul (Ed.). *Greed, corruption, and the Modern State: essays in political economy*. Cheltenham: Edward Elgar, 2015. p. 317-335.
- AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

- ARJONA TRUJILLO, Ana Maria. *La corrupción política: una revisión de la literatura*. s.l.: s.n., 2002. (Serie de Economía 04).
- AYRES, Carlos. *Aspectos-chave dos Dispositivos Contábeis da FCPA*. 2014. Disponível em: <<http://fcpamericas.com/portuguese/aspectos-chave-dos-dispositivos-contabeis-da-fcpa/>>.
- BECHO, Renato Lopes. A discussão sobre a tributabilidade de atos ilícitos. *Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 172, p. 86-111, 2010.
- BOTTINI, Pierpaolo Cruz. Lavagem de dinheiro na APn 470 (parecer). *Revista Brasileira de Ciências Criminais*, v. 110, p. 475-495, 2014.
- BOUVILLE, Mathieu. Whistle-blowing and morality. *Journal of Business Ethics*, v. 81, n. 3, p. 579-585, 2008.
- BÜLTE, Jens. Steuerrechtliche und steuerstrafrechtliche Konsequenzen der Korruption. In: ROTSCH, Thomas (Org.). *Criminal compliance vor den Aufgaben der Zukunft*. Baden-Baden: Nomos, 2013. p. 87-110.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.
- ESTELLITA, Heloisa; BOTTINI, Pierpaolo Cruz. Extinção da punibilidade no RERCT: figuras penais contempladas e (algumas das) excluídas. In: ESTELLITA, Heloisa; PAULA JÚNIOR, Aldo de; SALUSSE, Eduardo (Org.). *Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária (RERCT): aspectos práticos*. São Paulo: Noeses, 2016. p. 237-258.
- GARZÓN VALDÉS, Ernesto. Acerca del concepto de corrupción. In: LAPORTA, Francisco L.; ÁLVAREZ, Silvina (Org.). *La corrupción política*. Madri: Alianza, 1997. p. 39-69.
- LUZ, Yuri Corrêa da. Combate à corrupção entre direito penal e direito administrativo sancionador. *Revista Brasileira de Ciências Criminais*, v. 89, p. 429-470, mar./abr. 2011.
- MACHADO, Maira Rocha. *Estudos sobre o caso TRT*. São Paulo: Acadêmica Livre, 2013.
- MOMSEN, Carsten; GRÜTZNER, Thomas; OONK, Andreas. Whistleblowing als außerordentlicher Kündigungsgrund? *Zeitschrift für internationale Strafrechtsdogmatik*, n. 8-9, p. 754-757, 2011.
- PARGENDLER, Mariana; SALAMA, Bruno Meyerhof. A contabilidade paralela das empresas estatais. *Valor Econômico*, 11 maio 2016.
- PEREIRA, Pedro Gomes; FONTANA, Alessandra. Using money laundering investigations to fight corruption in developing countries: domestic obs-

- tacles and strategies to overcome them. *Basel Institute on Governance International Centre for Asset Recovery Working Papers*. Basel: s.n., s.d.
- QUANDT, Gustavo de Oliveira. Algumas considerações sobre os crimes de corrupção ativa e passiva. A propósito do julgamento do “Mensalão” (APn 470/MG do STF). *Revista Brasileira de Ciências Criminais*, v. 106, p. 181-214, 2014.
- RAGUÉS I VALLÈS, Ramon. ¿Héroes o traidores? *Indret: Revista para el Análisis del Derecho*, v. 3, p. 1-19, 2006.
- SALVADOR NETTO, Alamiro Velludo. Reflexões pontuais sobre a interpretação do crime de corrupção no Brasil à luz da APn 470/MG. *Revista dos Tribunais*, v. 933, p. 47-59, 2013.
- SCHMIDT, Andrei Zenkner; BITENCOURT, Cezar Roberto. Sonegação de tributo incidente sobre produto de crime: imoralidade anunciada. *Boletim IBCCRIM*, v. 118, p. 6-7, 2002.
- SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- SILVEIRA, Renato de Mello Jorge; SAAD-DINIZ, Eduardo. *Compliance, direito penal e lei anticorrupção*. São Paulo: Saraiva, 2015.
- TANZI, Vito; DAVOODI, Hamid Reza. *Corruption, public investment, and growth*. s.l.: s.n., 1997.