

CRIMES TRIBUTÁRIOS E FRAUDES À RELAÇÃO DE EMPREGO

Ricardo Adriano Fujita – autor¹
Paulo Benincá - orientador²

Resumo: As fraudes à legislação trabalhista, em muitos casos, têm como um dos principais objetivos a economia ilícita de tributos incidentes na relação de emprego. O trabalho subordinado, embora seja detentor de proteção constitucional, é mais gravosamente tributado quando se compara com outras modalidades de trabalho, gerando interesse em evitar sua configuração. Para tanto, empregadores têm feito uso de intermediação de mão de obra e de contratação direta de trabalhadores sob modalidades especiais. Essas formas atípicas de trabalho são sujeitas a requisitos de validade, cuja inobservância atrai a tributação incidente nas relações de emprego, quando presente os elementos desta. Nessas condições, as condutas são consideradas ilícitas em matéria trabalhista e tributária, puníveis administrativamente. E também criminalmente em casos mais graves. No entanto, o direito penal possui características peculiares que o tornam de difícil aplicação. A prevenção e repressão a crimes dessa natureza, dotados de complexidade normativa e de difícil comprovação, depende do conhecimento e da compreensão da relevância social do tema. Depende, sobretudo, da atuação eficaz do Estado, em termos políticos, administrativos e judiciais.

Palavras-chave: Trabalhista, tributário, penal.

INTRODUÇÃO

O trabalho, como valor constitucionalmente protegido, tem relevante papel no desenvolvimento econômico e social do país. Parte dessa importância decorre do fato de as relações de trabalho estarem entre as principais fontes de arrecadação tributária do Estado.

Das diversas formas de trabalho, a espécie emprego é a principal, sendo a mais protegida constitucionalmente, e também a mais onerada tributariamente. Para evitar custos dessa natureza, os contribuintes, especialmente os empregadores, procuram alternativas no próprio ordenamento jurídico para evitar a incidência dos tributos relacionados ao vínculo empregatício.

Buscam, assim, praticar condutas que podem ser consideradas lícitas,

¹ Bacharel em direito (UFT). E-mail: fujitaart00@yahoo.com.br

² Bacharel em direito (URCAMP), especialista em direito (UFMS), mestre em direito (UFSC). E-mail: beninca@uft.edu.br

caracterizadoras de planejamento tributário. Nessa hipótese, as opções legais para redução da obrigação tributária são fundadas em uma função social, sendo reflexo do objetivo do estado de fomentar determinadas práticas.

No entanto, existem situações em que as alternativas legais são utilizadas em contextos sociais diversos daquele para o qual foram previstas. Gera-se, assim, a redução ou supressão ilícita dos tributos devidos, caracterizando fraude à lei, com reflexos administrativos trabalhistas e tributários. Tais condutas também geram consequências de natureza penal.

Neste estudo, são analisados os aspectos relacionados a esses três ramos do direito, integrando-os sob a perspectiva dos crimes contra a ordem tributária relacionados às fraudes às relações de emprego. Desse modo, com foco na responsabilidade dos empregadores, pretende-se compreender as formas pelas quais se configuram tais crimes, permitindo a definição de meios para evitá-los e reprimi-los.

1 PRINCIPAIS FORMAS DE FRAUDES À LEGISLAÇÃO TRABALHISTA

A principal modalidade de trabalho, o emprego (NASCIMENTO, 2011, p. 546), é regulado pela Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), e tem nos artigos (arts.) 2º e 3º, a definição dos elementos indispensáveis à sua caracterização. É considerado empregado toda pessoa física que prestar serviços de natureza não eventual a empregador, sob a dependência deste e mediante salário, sem distinção entre o trabalho realizado no estabelecimento do empregador, o executado no domicílio do empregado ou à distância.

Também na lei 8.212, de 1991, existem definições a respeito dos empregados, incluindo trabalhadores não regidos pela CLT, especificamente para fins previdenciários. Assim, essa classificação deve ser interpretada restritivamente.

Sendo a relação regida pela CLT, o trabalhador e seu empregador, estarão sujeitos a obrigações tributárias mais onerosas das que as impostas a outras espécies de trabalho. Tal fato tem contribuído para a concretização de práticas voltadas a dissimular as relações de emprego, caracterizando fraude, conceituada como a “conduta de quem se aproveita da expressão literal da lei, fazendo-a prevalecer sobre a interpretação sistêmica ou teleológica” (MACHADO, 2009, p. 63).

O contrato de emprego possui como principal elemento diferenciador das demais espécies contratuais a subordinação do trabalhador ao tomador dos serviços. No entanto, a evolução dos métodos de trabalho e surgimento de novas tecnologias para o controle da produção fez desaparecer a nitidez na direção do trabalho, tornando dificultosa a percepção da existência da subordinação nas novas relações de trabalho, atípicas.

Nascimento (2011, p 572) classifica tais espécies de trabalho em uma categoria intermediária entre o subordinado e o autônomo, o trabalho parassubordinado, onde se encaixam as formas atípicas de trabalho, regidas por leis específicas. Essas leis afastam artificialmente o vínculo empregatício, mas garante direitos mínimos a trabalhadores não evidentemente subordinados.

A regulamentação dessas formas de trabalho cumpre, assim, importante função social garantindo direitos a trabalhadores não subordinados e segurança jurídica para aqueles que fazem uso de seus serviços. No entanto, é nesse espaço legal que surgem, e devem ser combatidas, as fraudes por dissimulação da relação de emprego direcionadas à economia tributária ilícita.

Observe-se que a negação de validade às falsas relações baseadas em institutos legais especiais não é retirar a força dos mesmos. Pelo contrário, ao se depurar sua aplicação, excluindo os casos ilícitos, haverá seu fortalecimento social, em decorrência da melhor compreensão de suas finalidades.

As formas pelas quais se frauda a aplicação da legislação trabalhista, e a tributária a ela relacionada, são diversas. Observa-se, no entanto, a existência de duas formas principais de fraude, que se concretiza por meio de intermediação de mão de obra, e pela contratação direta sob modalidades especiais.

1.1 Intermediação de mão de obra

A intermediação de mão-de-obra, conhecida como terceirização de mão-de-obra, ou *marchandage* (CARELLI, 2010, p. 47) é ilícita em virtude dos danos sociais que normalmente causa. Entretanto, existem normas legais a autorizando em casos específicos, com imposição de requisitos de validade. Em nenhum caso é admitido que o objetivo da intermediação seja baratear custos através da negação de direitos trabalhistas e fuga de

responsabilidades tributárias. Não pode haver precarização das condições de trabalho.

Diferencia-se da terceirização de serviços, que ocorre quando uma empresa, com intuito de ganhos de eficiência, contrata outra empresa para realizar serviços especializados, liberando a primeira para realizar sua atividade principal (CARELLI, 2010, p. 46). É uma transferência lícita de responsabilidade operacional, caracterizando-se como um ato legítimo de gestão administrativa.

A fim de facilitar a diferenciação dessas modalidades, o Tribunal Superior do Trabalho (TST), editou a súmula 331, por meio da qual declarou a ilicitude geral da intermediação de mão de obra, e definiu os casos excepcionais em que está é admitida.

Foram considerados lícitos os contratos de intermediação por meio de empresas de trabalho temporário, previstos na lei 6.019, de 1974, e os contratos de prestação de serviços de vigilância, limpeza, e os de serviços especializados ligados à atividade-meio do tomador. Nessas quatro modalidades de intermediação, o trabalhador tem seu contrato firmado com uma empresa, mas desempenha sua atividade no estabelecimento de outra, a tomadora de serviços.

No caso de intermediação de serviços de limpeza, vigilância, e atividades especializadas, o TST ressaltou que a validade dos contratos é dependente da inexistência de pessoalidade e subordinação direta. Em relação aos temporários, os contratos são válidos somente se destinados a atender necessidade transitória de substituição de pessoal regular e permanente, ou a acréscimo extraordinário de serviços nas empresas contratantes.

Outra forma, abstratamente lícita, de intermediação de mão-de-obra ocorre por meio das cooperativas de trabalho, não relacionadas na súmula 331 do TST, mas amparadas, na lei 12.690, de 2012.

Nessa modalidade de intermediação, os trabalhadores não são empregados nem das tomadoras de serviço, nem da cooperativa. São associados desta, contribuindo com prestação de serviços ou fornecimento de produtos em proveito das contratantes da cooperativa. Os trabalhadores devem possuir objetivo empreendedor e atuar com autonomia, sem subordinação à tomadora (MARTINS, 2007, p. 172).

Também admitida legalmente, a intermediação de mão-de-obra de trabalhadores avulsos, tem previsão na lei 8.630, de 1993, relativa àqueles em atividade nos portos marítimos organizados, e na lei 12.023, de 2009, que cuida dos que trabalham nos demais atividades econômicas, urbanas ou rurais.

O trabalhador avulso, seja no porto ou em outros locais, não é empregado nem da

tomadora de serviços, nem da intermediadora. Apesar disso, a constituição federal lhes garante os mesmos direitos assegurados aos empregados (CARELLI, 2010, p. 133).

No porto, a intermediação é feita pelo órgão gestor de mão-de-obra (OGMO) e nas demais atividades pelo sindicato de trabalhadores. O intermediador deve cumprir as obrigações que seriam atribuíveis aos empregadores, tais como a elaboração de folhas de pagamento, recolhimento de tributos e gestão de saúde e segurança.

Para ser válida, a contratação de avulsos deve obedecer a uma série de requisitos. Em especial, deve existir multiplicidade de tomadores e rotação de trabalhadores entre os mesmos, seguindo escalas de trabalho organizadas pelo sindicato ou OGMO, evitando favorecimentos, e a pessoalidade.

Não havendo previsão legal para a intermediação, ou nos casos citados quando não forem obedecidos os requisitos legais e da súmula 331 do TST, se estiverem presentes os elementos dos arts. 2º e 3º da CLT, estará configurada a relação empregatícia entre os trabalhadores e o alegado tomador dos serviços.

Deve ser feito o correto enquadramento sindical, evidenciando o prejuízo para os trabalhadores, consistente na diferença remuneratória devida, incluindo salários, e verbas como gratificação natalina, férias, horas extras, adicional noturno, entre outras.

Os valores devidos, mas não pagos, são computados como base de cálculo em alguns tributos, de modo que há também prejuízo para o erário.

1.2 Contratação direta sob modalidades especiais

As dissimulações de relações empregatícias têm sido feitas, também, por meio de contratos diretos entre o empregador e o trabalhador, atribuindo a este uma personalidade jurídica, declarando-o como contribuinte individual, estagiário ou voluntário.

No primeiro modo, observe-se que é lícita a contratação de uma pessoa jurídica por outra, para prestação de serviços. O art. 129 da lei 11.196, de 2005 autoriza inclusive serviços personalíssimos, quando de natureza intelectual. Nesses casos, a interação entre as contratantes será de coordenação, sem subordinação, em virtude da paridade jurídica exigível na relação (NASCIMENTO, 2011, p. 571). É o caso geral da terceirização de serviços, sobretudo de natureza eventual ou especializada.

Tem ocorrido, no entanto, situações em que o trabalhador recebe a imposição de registrar uma empresa, inexistente de fato, com a qual será firmado seu vínculo contratual. Mantém-se, no entanto, a subordinação e a não eventualidade do trabalhador, que atua pessoalmente. Essa prática ilícita é mais comum em faixas de renda medianas, onde a tributação é menos maléfica para as pessoas jurídicas do que para as físicas (CARELLI, 2010, p. 142). Tal fato fica bastante evidente com a utilização das classificações micro e pequenas empresas (MPE) e micro empreendedor individual (MEI).

Em que pese os relevantes motivos que levaram ao favorecimento das MPE e, sobretudo dos MEI, os benefícios da lei não são extensíveis àqueles a quem não era destinada, tornando necessário analisar materialmente as relações contratuais firmadas por empresas tomadoras com essas alegadas pessoas jurídicas.

O mesmo deve ocorrer em relação a contratos não eventuais envolvendo contribuintes individuais. Essa é a classificação dada pela lei 8.212, de 1991 aos trabalhadores conhecidos como autônomos, equiparando-os, em diversos casos, às empresas.

Na lei existem sete formas de trabalho sob tal classificação, as quais tem em comum o fato de serem desenvolvidas por pessoas físicas, auto gestoras de atividade econômica, empresariais ou não.

É a classificação normal para as pessoas físicas que, em caráter eventual, prestam serviços de natureza urbana ou rural, por conta própria. Não pode haver a inserção continuada do prestador na organização para a qual o trabalho é prestado, nem pode o serviço ser inerente aos fins principais da atividade econômica da empresa, (NASCIMENTO, 2011, p. 575).

Recebem a mesma classificação os trabalhadores não eventuais ocupantes de cargos de gestão, em caráter empresarial ou não, com autonomia administrativa. Entre estes estão os titulares de firma individual; os diretores não empregados; os sócios que recebam remuneração decorrente do trabalho; os associados eleitos para cargo de direção em cooperativa, entre outros. Esses trabalhadores não são submetidos a controle de jornada, a punições nem a cumprimento de ordens (MARTINS, 2007, p. 147).

A autonomia administrativa inerentes aos detentores de poderes de gestão empresarial difere da autonomia técnica, relacionada somente ao desempenho funcional, presente em atividades tecnicamente mais complexas, como as exercidas por médicos, engenheiro e afins. A autonomia técnica, ao contrário da administrativa, não descaracteriza

a subordinação.

Também deve ser alvo de análise de legalidade os contratos firmados com estagiários. A Lei 11.788, de 2008 define o estágio como um ato educativo escolar supervisionado, que deve ser desenvolvido em ambiente de trabalho.

Assim, o estágio mesmo exteriorizando-se como uma forma de trabalho, tem natureza educacional, sendo impedida a imposição de metas e cobrança de produtividade ao estagiário (CARELLI, 2010, p. 121).

A lei estipula uma série de requisitos para a validade do estágio, entre os quais a obrigação de haver supervisão por funcionário com formação ou experiência profissional na área de conhecimento específico, responsável por no máximo dez estagiários. Deve, ainda, existir instrumento jurídico vinculando a empresa concedente, o estagiário e a instituição de ensino, que deve ter participação ativa na avaliação da relação entre as atividades desenvolvidas e o currículo escolar.

Outra forma usual de prestação laboral empregada em fraudes é o serviço voluntário, regulado pela lei 9.608, de 1998. Consiste o trabalho voluntário em uma atividade sem qualquer contraprestação pecuniária por parte do tomador, prestada por pessoa física a entidade pública de qualquer natureza, ou a instituição privada sem fins lucrativos, que tenha objetivos cívicos, culturais, educacionais, científicos, recreativos ou de assistência social, inclusive mutualidade. (MARTINS, 2007, p. 166).

Em todos esses casos e em outros que se assemelham, o descumprimento dos requisitos de validade presentes nas leis especiais, quando aliado à presença dos elementos da relação empregatícia, farão prevalecer esta. Por conseqüência, atraindo-se a incidência tributária a ela aplicável.

2 TRIBUTOS RELACIONADOS ÀS RELAÇÕES DE TRABALHO

Os principais tributos devidos nas relações de emprego são de competência federal, tendo como principal característica o fato de incidirem de forma cumulativa sobre uma mesma base de cálculo: a folha de salários.

Outra característica comum é o fato de terem seu crédito constituído mediante lançamento por homologação. Nessa modalidade, o contribuinte realiza o pagamento, sendo a análise da regularidade efetuada pelos órgãos arrecadadores posteriormente.

Neste estudo, para a análise de cada espécie, foi realizada a divisão entre tributos devidos pelo empregador e devidos pelos empregados, buscando definir as diferenças de tributação entre as relações de emprego e as demais formas de trabalho.

2.1 Tributos devidos pelo empregador

2.1.1 Contribuição previdenciária das empresas

A contribuição previdenciária devida pelas empresas, assim como a devida por pessoas físicas, é regida pelas leis 8.212 e 8.213, de 1991 e pelo decreto 3.048, de 1999.

Para fins dessa contribuição, considera-se como empresa a firma individual, e também os trabalhadores autônomos em relação a segurado que lhe presta serviço, bem como a cooperativa, a associação ou entidade de qualquer natureza ou finalidade, entre outras. (ANDRADE FILHO, 2001, p. 69)

A contribuição mensal é de 20% sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas aos empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviço. Caso a empresa faça uso de serviços prestados por cooperativas, é aplicada a alíquota de 15% sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços. É também de 20% a alíquota incidente sobre as remunerações pagas ou creditadas a contribuintes individuais que lhe prestem serviços.

Nos casos de serviços prestados por pessoas jurídicas de outras naturezas, não há incidência alguma para a tomadora.

Os bancos comerciais e outras instituições financeiras, cumulativamente, devem contribuição adicional de 2,5% sobre a folha de pagamentos e notas fiscais de prestação de serviços.

Para o financiamento do benefício de aposentadoria especial é devido um adicional, sobre a soma das remunerações de empregados e avulsos, entre 1% e 3%, variável em

decorrência do grau de risco de acidentes de trabalho da atividade preponderante da empresa.

Essas alíquotas sofrem acréscimos específicos em relação a cada segurado a serviço da empresa cuja atividade ensejar a concessão do benefício. Os contribuintes individuais e cooperados são excluídos do computo da base de incidência desses adicionais.

Como se vê, é um tributo complexo e oneroso para a maior parte dos empregadores. Por outro lado, é uma relevante fonte de receita para a União, que arrecadou aproximadamente 110 bilhões de reais em 2013, segundo dados do portal de transparência do governo federal.

2.1.2 Contribuições para o sistema S e ao INCRA

As contribuições destinadas à manutenção do chamado sistema S têm fontes legais variadas, considerando a existência de diversas organizações paraestatais que se enquadram nessa classificação.

As contribuições destinadas ao Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial (SENAI) são previstas no decreto-lei 6.246, de 1944, e as do Serviço Social da Indústria (SESI) no decreto-lei 9.403, de 1946.

As rendas para o Serviço Social do Transporte (SEST) e para o Serviço Nacional de Aprendizagem do Transporte (SENAT) são previstas na lei 8.706, de 1993.

O Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial (SENAC) tem suas contribuições definidos no decreto-lei 8.621, de 1946, e as do Serviço Social do Comércio (SESC) no decreto-lei 9853, de 1946.

A alíquota é definida em 1% para os serviços de aprendizagem, e em 2% para os serviços sociais, incidentes de forma cumulativa sobre o montante da remuneração paga pelos estabelecimentos contribuintes aos empregados.

O Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (SENAR) tem suas contribuições previstas na lei 8.315, de 1991, sendo a alíquota de 2,5% sobre o montante das remunerações pagas aos empregados.

Por determinação da lei 8.029, de 1990, é também, devida a contribuição adicional equivalente a três décimos por cento, destinada o Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e

Pequenas Empresas (SEBRAE).

Também cumulativamente, é devida a contribuição adicional de dois décimos percentuais destinada ao Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (INCRA), incidente sobre as mesmas bases. A base legal para a cobrança das contribuições ao INCRA é confusa, sendo necessária a leitura sistemática da lei 2613, de 1955, da lei complementar 11, de 1971, do decreto-lei 1146, de 1971, e da lei 8.315, de 1991.

Com exceção das contribuições destinadas aos serviços dos transportes, que inclui transportadores autônomos, não são consideradas as demais categorias de trabalhadores na base de incidência desses tributos.

Em todos os casos, obedece-se às mesmas condições relativas às contribuições sociais devidas à seguridade social, sendo o recolhimento feito de forma concomitante com a contribuição previdenciária.

Considerando a arrecadação previdenciária informada no portal da transparência do governo federal, e uma alíquota média de 2,5%, é possível estimar a receita destas contribuições em mais de 13 bilhões em 2013, demonstrando seu impacto econômico, incidente, basicamente, sobre as relações de emprego.

2.1.3 Contribuição Social do Salário Educação

A contribuição social do salário-educação é regida pela lei 9.424, de 1996, e pela lei 9.766, de 1998, ambas regulamentadas pelo decreto 6.003, de 2006. Tem como destinatário dos recursos o Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação (FNDE).

É calculada com base na alíquota de 2,5% sobre o total de remunerações de empregados, incidindo de forma cumulativa às contribuições sociais previamente analisadas. Não é cobrada nas demais formas de trabalho.

A contribuição social do salário-educação obedece às mesmas condições relativas às contribuições sociais devidas à seguridade social, sendo o recolhimento feito de forma concomitante com a contribuição previdenciária.

No ano de 2012, a arrecadação dessa contribuição atingiu aproximadamente 15 bilhões de reais, segundo dados do próprio FNDE.

2.1.4 Contribuições destinadas ao Fundo de Garantia do Tempo de Serviço

As contribuições para o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS), de natureza jurídica controversa, são regidas pela lei 8.036, de 1990 e pelo decreto 99.684, de 1990.

Deve ser depositado mensalmente o correspondente a 8% da remuneração de cada trabalhador com vínculo empregatício. Os contratos de aprendizagem têm a alíquota reduzida para 2%. Na hipótese de despedida sem justa causa é devida uma indenização de 40%, reduzida pela metade em caso de culpa recíproca, sobre o montante de todos os depósitos na conta vinculada do trabalhador. Em 2012, a arrecadação do FGTS totalizou 83 bilhões de reais (FGTS, 2013, p.1).

A contribuição social incidente sobre o FGTS, de natureza tributária, é regulada pela lei complementar 110, de 2001, onde estão previstas duas alíquotas. A primeira, de 10%, incide sobre a mesma base da indenização por despedida sem justa causa. A outra alíquota prevista é de 0,5%, incidente sobre a mesma base do FGTS mensal.

Mesmo, diferenciando-se da contribuição ao FGTS, as contribuições sociais, mensal e rescisória sobre o FGTS, também seguem disposições da lei 8.036, de 1990 quanto à arrecadação e fiscalização (HARADA, 2012, p. 40).

A contribuição social mensal teve duração de 60 meses a contar da exigibilidade do tributo, não sendo mais devida desde dezembro de 2006. A alíquota rescisória, ainda em vigor, é recolhida na mesma guia da indenização devida em caso de despedida sem justa causa, mesclando e somando valores de natureza diferentes.

A contribuição rescisória também deveria ser temporária. Entretanto, mesmo já tendo cumprido a função para a qual foi criada, continua em vigor, tendo gerado um acréscimo de receita para a União de mais de 3,5 bilhões de reais no ano de 2013, segundo dados do portal da transparência do governo federal.

Tanto as contribuições da lei 8.036, de 1990, quanto as da lei complementar 110, de 2001, oneram somente as relações de emprego, incentivando a adoção, muitas vezes ilícita, de outras formas de trabalho.

2.2 Tributos devidos pelos empregados

2.2.1 Imposto de Renda

As fontes legais do imposto de renda são diversas e complexas, já tendo sido publicadas mais de trinta leis após o ano de 1988, dificultando seu estudo. A fonte normativa mais compilada envolvendo o tributo é o decreto 3.000, de 1999.

São contribuintes todas as pessoas físicas, e de forma menos onerosa, as jurídicas. Nas relações de trabalho, têm como fato gerador os proventos de qualquer natureza. É devido no mês em que forem recebidos os proventos, mas é sujeito a um ajuste anual.

Não entram no cômputo dos rendimentos brutos os benefícios de natureza não salarial, tais como as ajudas de custo, a alimentação, o transporte e outras parcelas *in natura*, e de natureza indenizatória.

Para o ano calendário 2014, a lei 12.469, de 2011, prevê quatro alíquotas progressivas, sendo a maior estipulada em 27,5% incidente em rendas mensais superiores a 4.463,81 reais, com dedução de 826,15 reais sobre o imposto devido.

As pessoas jurídicas também são tributadas, com base no lucro real. Alternativamente, pode ser adotado como base o lucro presumido ou arbitrado, e ainda ser utilizada a receita bruta. Pela regra geral, a alíquota do imposto é 15% sobre o lucro líquido. A parcela da base de cálculo, apurada mensalmente, que exceder a 20 mil reais fica sujeita à incidência de adicional à alíquota de 10%.

As pessoas jurídicas optantes pelo SIMPLES sujeitam-se ao pagamento unificado de vários tributos, entre os quais o imposto de renda, seguindo os percentuais variáveis estabelecidos na lei complementar 123, de 2006, incidentes sobre a receita bruta. Exemplificativamente, para receitas brutas anuais de até 360 mil reais, a cota devida para o imposto de renda no SIMPLES é nula, em todas as atividades econômicas. Os MEI recolhem R\$ 45,65 em substituição a todos os tributos federais.

Comparando a tributação das pessoas físicas e jurídicas, nota-se que a dissimulação dos contratos de trabalho com utilização de falsas empresas não impede a incidência do imposto de renda, mas as alíquotas aplicadas são sempre inferiores às das pessoas físicas.

Os trabalhadores com retenção de imposto de renda respondem por considerável montante, tendo contribuído com mais de 67 bilhões de reais no ano de 2013, segundo o portal da transparência do governo federal.

2.2.2 Contribuição Previdenciária das pessoas físicas

A contribuição previdenciária devida pelas pessoas físicas é regida pelas leis 8.212 e 8.213, de 1991 e pelo decreto 3.048, de 1999.

São segurados obrigatórios da Previdência Social as pessoas físicas que trabalhem como empregados urbanos, rurais ou domésticos; os contribuintes individuais; e os trabalhadores avulsos; entre outros. São classificados como segurados facultativos as demais pessoas, incluindo os voluntários e os estagiários.

Segundo a portaria interministerial MPS/MF 19, de 2014, existem três alíquotas, de oito, nove e onze por cento, aplicadas de forma progressiva sobre o salário de contribuição, que tem como limite máximo o valor de R\$ 4.390,24.

A alíquota paga pelos segurados contribuinte individual e facultativo é de 20%, sendo uma situação mais onerosa do que a dos empregados. A responsabilidade pela retenção desses valores e recolhimento à previdência social é do tomador dos serviços (PAULSEN, 2013, p. 297). No caso de opção pela exclusão do direito ao benefício de aposentadoria por tempo de contribuição, a alíquota incidente sobre o limite mínimo mensal do salário de contribuição é de 11%, reduzida para 5% para o MEI.

A contribuição do empregador rural pessoa física, espécie de contribuinte individual, segue alíquotas diferenciadas, sendo de 2% destinados à Seguridade Social, e de 0,1% por cento para financiamento das prestações por acidente do trabalho, ambas incidentes sobre a receita bruta.

A adoção da classificação contribuinte individual urbano em substituição a de empregado traz prejuízos evidentes para o trabalhador, que perde direitos trabalhistas. O prejuízo para o Estado é pouco nítido, mas concreto. Como decorrência da fragmentação dos dados contábeis em diversas pessoas jurídicas, de pequena expressão econômica, torna-se inviável a fiscalização, facilitando a supressão do tributo.

Segundo o portal da transparência do governo federal, no ano de 2013, os contribuintes empregados responderam pela arrecadação de mais de 55 bilhões de reais, enquanto os contribuintes individuais colaboraram com aproximadamente seis bilhões, valor proporcionalmente dez vezes inferior do que se poderia estimar, considerando alíquotas e número de contribuintes.

2.2.3 Contribuição sindical

A contribuição sindical devida pelos trabalhadores urbanos é regulada pela CLT a partir do art. 578. Nas atividades rurais a contribuição sindical é regida pelo decreto-lei 1.166, de 1971. Deve ser recolhida, de uma só vez, anualmente, e consiste na importância correspondente à remuneração de um dia de trabalho, para os empregados, qualquer que seja a forma da referida remuneração.

É devida também pelos trabalhadores autônomos e profissionais liberais, atuais contribuintes individuais, sendo que o valor a ser recolhido corresponde a 30% do maior valor de referência vigente, fixado pelo poder executivo federal. No entanto, desde a publicação da lei 10.522, de 2002, o poder executivo federal deixou de possuir valores de referência, de modo que os valores devidos por tais profissionais está desatualizado, tendo ficado estagnado no valor de 5,70 reais, conforme nota técnica CGRT/SRT Nº 05/2004. É uma situação menos onerosa do que a enfrentada nas relações de emprego.

O mesmo ocorre quando se compara com a situação das pessoas jurídicas que também têm sua contribuição desatualizada pelos mesmos motivos, além de não ser devidas pelas optantes ao simples nacional, conforme Nota técnica SRT/CGRT Nº 50/2005.

Nessas condições, a contribuição sindical devida pelos trabalhadores empregados é mais um, entre outros tributos, a motivar a fraude tributária por meio de descumprimento de normas trabalhistas. Os valores, aparentemente pequenos devidos por cada trabalhador geraram uma arrecadação superior a dois bilhões de reais no ano de 2013, segundo o portal da transparência do governo federal.

3 CRIMES TRIBUTÁRIOS DECORRENTES DE FRAUDES À RELAÇÃO DE EMPREGO

Pelo que já foi analisado, verifica-se que as dissimulações de relações empregatícias são hábeis para causar ilícitos tributários.

Nesse sentido, a dissimulação como pessoas jurídicas, voluntários, e estagiários, causa a supressão de todos os tributos analisados.

A alteração da qualificação dos empregados para contribuintes individuais, avulsos, e cooperados importa na supressão de contribuições para o sistema S, ao INCRA, para o salário educação e para o FGTS. Causam, também, redução da contribuição previdenciária das empresas e contribuição social sobre o FGTS. E ainda a redução do imposto de renda, e contribuição sindical dos empregados.

Por meio da intermediação de mão de obra, e a conseqüente precarização trabalhistas, ocorre a redução de todos os tributos. Além disso, tendo sido transferidos para terceiros sem condições financeiras de suportá-los, gera-se a supressão tributária.

Nessas condições, haverá a possibilidade, em tese, de aplicação da legislação penal. Assim, devem ser analisados os principais elementos envolvendo os crimes sob estudo, com o objetivo de garantir maior efetividade e eficácia da lei penal.

3.1 Bem jurídico tutelado pela legislação penal

Em termos penais, a definição de competências para apuração de fatos, ação e julgamento, depende da delimitação do bem jurídico a ser tutelado.

A ordem tributária, como bem jurídico, possui controvérsias a respeito de sua significação em casos práticos, tendo em vista a confusão a respeito de qual o objeto concreto a ser protegido.

Observa Machado (2009, p.22) que o objeto da tutela é o direito do Estado à instituição, arrecadação e fiscalização de tributos, não sendo, portanto, a administração pública, tampouco o interesse da fazenda pública. Trata-se, portanto, não de um bem individual, mas sim de um bem jurídico transindividual, institucional, sendo a

administração a intermediadora da tutela (PRADO, 2013, p. 321).

Nesses termos, a ordem tributária não se confunde com os órgãos que a operacionalizam. Vai além, englobando demais instituições; os contribuintes; e, como elementos mais característicos, os tributos.

3.2 Espécies criminais

Nos crimes contra a ordem tributária, a tipificação das condutas é feita em duas normas legais, a lei 8.137, de 1990, e o decreto-lei 2.848, de 1940, o código penal (CP).

Na lei 8.137 de 1990, os crimes contra a ordem tributária estão definidos em apenas dois artigos. No art. 1º está tipificado o crime de supressão ou redução de tributos. Trata-se de um único crime.

As condutas descritas nos incisos são apenas meios de concretização do crime, de modo que são penalmente relevantes apenas se contribuírem para a produção de um resultado: a supressão ou redução do tributo (ANDRADE FILHO, 2001, p. 128).

A efetiva supressão ou redução de tributo, concretizada pelo lançamento tributário incorreto, é elemento essencial para a configuração do crime do art. 1º da Lei 8.137, conforme expresso na súmula vinculante 24, do Supremo Tribunal Federal (STF).

Essa exigência, no entanto, não impede a instauração do processo criminal resultante de representação fiscal antes do término da fase administrativa em que se discute o crédito tributário em recurso (HARADA, 2012, p. 89).

Todas as condutas descritas nos cinco incisos do dispositivo sob análise dizem respeito a situações em que o agente responsável tributário procura, de forma dolosa, impedir o acesso da Fazenda Pública a informações que possibilitem o correto lançamento tributário. A falsificação é um dos meios citados.

A falsidade da informação, no escopo do tipo, refere-se apenas àquelas referentes a fatos, de modo que divergências jurídico-tributárias a respeito de fatos regularmente declarados estariam excluídas do tipo (MACHADO, 2009, p. 341).

No art. 2º da lei 8.137, ao contrário do crime do art. 1º, os incisos criam tipos penais independentes, no total de cinco. Esses crimes são subsidiários ao descrito no art. 1º, de modo que a configuração deste impede a existência dos crimes do art. 2º.

Os crimes do art. 2º classificam-se como formais, sem necessidade de êxito na supressão ou redução tributária, o que não torna desnecessário que as condutas sejam hábeis a produzi-los (MACHADO, 2009, p. 385). A falta dessa aptidão torna o crime impossível.

No CP, alterado pela lei 9.983, de 2000, encontram-se os crimes de natureza tributária relacionados à previdência social, em dois artigos, o art. 168-A, que trata da apropriação indébita previdenciária, e o art. 337-A, que tipifica a sonegação de contribuição previdenciária.

O art. 168-A é um dispositivo extenso, que vai além da usual previsão da conduta ilícita e a respectiva sanção. Em síntese, trata das situações em que o agente ativo do crime retém para si, indevidamente, valores destinados, ou oriundos da previdência social.

É aplicável aos casos em que o empregador faz a retenção da contribuição devida por empregados, e demais trabalhadores a seu serviço, mas não efetua o recolhimento. É um crime material omissivo, que não apresenta vínculo direto com as fraudes às relações de emprego.

O art. 337-A, de todos os tipos penais analisados, é o mais diretamente relacionado às relações de trabalho. Assim como os crimes da lei 8.137, de 1990, a sonegação previdenciária exige o resultado material, sendo admitidas três condutas voltadas para esse fim, constituindo um único crime. É um tipo penal aplicável a todas as formas de dissimulação da relação de emprego.

A pena aplicável aos crimes do art. 2º da lei 8.137, de 1990 é fixada entre seis meses a dois anos de detenção, e multa. Para os outros tipos penais citados, as penas são igualmente de reclusão de dois a cinco anos e multa.

3.3 Planejamento tributário

Tanto os crimes tributários da lei 8.137 de 1990, quanto os do Código Penal existem apenas na forma dolosa. Assim, faltando esse elemento subjetivo do tipo, não haverá crime (ANDREUCCI, 2013, p. 536).

Essas considerações ganham destaque diante da infinidade de situações em que os contribuintes podem concretizar as condutas descritas como crimes tributários sem o

intuito de cometer ilicitudes, incidindo em erro de tipo.

O erro de tipo reside na incorreta compreensão de elementos utilizados na definição do crime, seja fato ou norma não penais. Nos casos em estudo, o erro estaria na interpretação da legislação trabalhista ou tributária. Diferencia-se do erro de proibição, que consiste na incorreta compreensão da própria lei penal (MACHADO, 2009, p. 71 e 72), podendo excluir ou diminuir a pena.

A verificação da ocorrência dessas hipóteses é relevante quando surge a alegação de prática de planejamento tributário, denominado elisão tributária. Nesta, o contribuinte planeja a sua atividade exercendo-a sempre antes de ocorrer o fato gerador, de modo que o crédito tributário não chega a se constituir ou se constitui naturalmente de forma reduzida.

Difere, assim, da evasão tributária, onde, já tendo ocorrido o fato gerador, o contribuinte evita, por meio de fraude, sonegação, ou simulação, a formalização do crédito tributário pelo lançamento, constituindo prática ilícita (HARADA, 2012, p. 65). A elisão é atividade lícita, não atraindo repreensões de qualquer natureza, ao contrário da evasão tributária.

Nesse sentido, a lei complementar 104, de 2001, alterou o Código Tributário Nacional (CTN), e acrescentando-lhe o parágrafo único ao art. 116, autorizou as autoridades administrativas a desconsiderarem atos ou negócios que os contribuintes tenham praticado com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

Essa norma ficou conhecida como antielisiva, sendo considerada uma afronta ao direito de se praticar o planejamento tributário, ameaçando os contribuintes com violação dos princípios da estrita legalidade, da tipicidade fechada e da reserva absoluta da lei formal (HARADA, 2012, p. 67 e 68).

No entanto, esses temores não fazem sentido. O texto legal é expresso em prever sua aplicação apenas em negócios dissimulados, tendo características mais próximas ao combate à evasão, ou da elisão abusiva, de modo a não impedir o planejamento tributário (TORRES, 2006, p. 5).

Porém, pode ocorrer do contribuinte acreditando, verdadeiramente, estar praticando planejamento tributário, mas, também verdadeiramente, ter cometido inadvertidamente ato classificado como evasão. Nesse caso, a verificação se o erro do contribuinte se deu na interpretação da legislação trabalhista e tributária, ou penal, será essencial para definir as conseqüências penais da conduta.

3.4 Excludentes de ilicitude e de culpabilidade

Configurada a tipicidade da conduta, é necessário analisar a existência de eventuais causas de exclusão da ilicitude, previstas no art. 23 do CP: estado de necessidade, legítima defesa, estrito cumprimento de dever legal ou no exercício regular de direito. O mesmo deve ser feito em relação às causas de exclusão da culpabilidade, constituída pela imputabilidade, a potencial consciência da ilicitude e a exigibilidade de conduta diversa.

No caso dos crimes contra a ordem tributária, dificilmente são admitidas alegações de existência dessas causas. No entanto, como observa Andreucci (2013, p. 543) a comprovada dificuldade financeira por que esteja passando o contribuinte, que não lhe deu causa, tem sido admitida de forma variável, sob argumentos de estado de necessidade, inexigibilidade de conduta diversa e até mesmo de causa excludente genérica de culpabilidade. Nesses casos, é necessário, no entanto, que não tenha ocorrido fraude.

Pode-se vislumbrar, também, alegações razoáveis em termos de falta da potencial consciência da ilicitude, considerando a complexidade das normas envolvidas nos crimes tributários e qualidades pessoais do agente. Nessas condições, esse fator, que não é suficiente para afastar a o crime, afetará a punibilidade, podendo diminuir ou excluir a pena.

3.5 Consumação e tentativa

Os crimes classificados como formais se consumam com a prática do ato. Nos crimes tributários materiais, por outro lado, a consumação depende da constituição definitiva do crédito por meio de lançamento.

No caso dos tributos relacionados ao estudo, o lançamento se dá por homologação. Nessa modalidade, o contribuinte efetua o recolhimento e somente posteriormente a administração verifica sua regularidade, homologando-o expressa ou tacitamente. A segunda forma é a mais comum, de modo a coincidir esse ato com a decadência do crédito, como observa Machado (2009, p. 362). Mesmo estando a administração tributária impedida de constituir os créditos, devido à decadência, ainda assim será possível a ação

penal, que tem seu prazo prescricional iniciado nessa data, conforme art. 111 do código penal (ANDREUCCI, 2013, p. 540).

Observe-se que nesse caso, não é necessária a existência de um procedimento administrativo fiscal, para a consumação do delito. Tendo ocorrido o lançamento definitivo, por meio de ato administrativo, mesmo que tácito, e sendo este incorreto por ação ou omissão dolosa do contribuinte ou responsável, estará consumado o crime material.

Por não ser realizada a ação fiscal, e tampouco, novo lançamento, a definição do valor suprimido ou reduzido, nesses casos, dependerá de trabalhos de peritos não integrantes da administração fazendária. Caberá ao detentor da ação penal promover essa atividade.

Sendo os crimes tributários plurissubsistentes, compostos por mais de um ato, admite-se a modalidade tentada. Peculiarmente, no caso específico do art. 1º da lei 8.137, de 1990, a tentativa caracteriza a consumação de crimes do art. 2º (MACHADO, 2009, p. 359).

Deve-se analisar, no caso concreto, se a conduta caracteriza tentativa ou crime impossível em matéria tributária. Na tentativa a conduta é hábil para alcançar o resultado, mas o crime não se consuma por circunstâncias alheia à vontade do agente. No crime impossível, em virtude da absoluta ineficácia do meio utilizado ou pela impropriedade absoluta do objeto, a supressão ou redução tributária não sofrem o menor risco de concretização (MACHADO, 2009, p. 390).

3.6 Sujeitos ativos

A concretização dos crimes em estudo exige fraudes à legislação trabalhista, passando pelo incorreto registro contábil de relações trabalhistas e tributárias. É difícil imaginar a prática dessas condutas por indivíduo isolado, sendo razoável supor a interação de várias pessoas.

Além disso, do ponto de vista formal, a beneficiária da supressão de tributos será, normalmente, uma pessoa jurídica, que não pode ser responsabilizada em termos penais por crimes tributários. Nesse caso, normalmente, a conduta será imputada às pessoas

físicas que atuam na gestão da pessoa jurídica beneficiada. (MACHADO, 2009, p. 356)

Havendo mais de uma pessoa envolvida nos atos que conduziram ao crime, configura-se o concurso de pessoas. Por tratar-se de crime doloso, é necessária a identidade desse elemento subjetivo em todos os envolvidos, que incidirão nas mesmas penas, na medida de sua culpabilidade (HARADA, 2012, p. 123).

Dessa forma, podem ser autores do crime, em concurso, todos os que tenham contribuído dolosamente para sua execução, o que podem incluir os proprietários da empresa, seus dirigentes e até mesmo empregados.

Em favor dos empregados envolvidos, há a possibilidade de alegação de obediência hierárquica, no caso de execução subordinada a ordem não manifestamente ilegal (ANDRADE FILHO, 2001, p. 118), além da ausência de dolo.

Por outro lado, caso os trabalhadores colaborem dolosamente para a realização do crime, será possível imputar-lhes responsabilidade penal, restrita, no entanto, à condição de partícipe, tendo em vista a presença da subordinação, que lhes retira o domínio do fato (PRADO, 2013, p. 574).

Do mesmo modo, o simples fato de um indivíduo figurar como sócio ou ocupar determinada posição na administração da empresa, não será suficiente para imputar-lhe o crime, que dependerá da comprovação de sua atuação, comissiva ou omissiva, de forma dolosa (ANDREUCCI, 2013, p. 535).

Sendo a conduta realizada por mais de três pessoas, surge a possibilidade de configuração do crime de associação criminosa, anteriormente denominado de formação de quadrilha, e tipificado no art. 288 do CP.

Para tanto é necessária a existência do objetivo específico de cometer crimes, o que não ocorrerá se o objetivo principal da associação for o desenvolvimento de uma atividade empresarial lícita. Pode ocorrer, no entanto, que a atividade empresarial seja um mero pretexto para a dissimulação de atividades ilícitas, situação excepcional, em que se configura a associação criminosa (MACHADO, 2009, p. 357).

3.7 Concurso de crimes

Nos casos compreendidos no objeto do estudo, além da pluralidade subjetiva, é

comum a multiplicidade de tipos tributários lesados, surgindo controvérsias a respeito da existência de concurso de crimes.

Para Harada (2012, p. 216) haverá mais de um crime, em concurso material, quando houver a redução ou supressão de mais de um tributo, mesmo quando tipificados em uma mesma norma penal. Nessas condições, seria cabível a condenação do infrator com soma das penas, além de possibilidade de julgamento em juízos diferentes caso os tributos envolvidos fossem de competências de mais de um ente federativo.

Machado (2009, p. 330) diverge dessa posição, tendo em vista que o concurso material exige pluralidade de condutas e de delitos, ou seja, ofensa a tipos penais diferentes. Esta posição aparenta ser a mais correta. Desse modo, há apenas um crime para cada tipo penal infringido, podendo envolver diversos tributos, mesmo que eventualmente de competências de entes federativos diferentes.

Por outro lado, sendo infringidos mais de um dispositivo penal, por meio de mais de uma conduta, haverá o concurso material. É a situação comum nos casos deste estudo, tendo em vista que normalmente haverá a infração aos dispositivos da lei 8.137, de 1990, juntamente com os do CP. No âmbito de cada um dos crimes, isoladamente, deve ser considerada a existência de crime continuado, considerando a sua natureza, e condições de execução (ANDRADE FILHO, 2001, p. 126).

Em relação aos crimes praticados como meio para a supressão tributária, como a falsificação de documentos, devem ser considerados absorvidos pelos crimes tributários (MACHADO, 2009, p. 357).

3.8 Extinção da punibilidade pelo pagamento ou confissão

A extinção da punibilidade pelo pagamento, ou simples declaração e confissão tem sido admitida de forma oscilante e incoerente em leis sucessivas, que muitas vezes têm vigência coexistente, não permitindo uma conclusão segura a respeito do assunto.

Tendo como critério a adoção da norma mais favorável ao infrator, deve-se aplicar analogicamente, a todos os tributos, o previsto para os crimes de sonegação previdenciária. Assim, ocorre a extinção da punibilidade através declaração e confissão dos tributos devidos antes do início da ação fiscal, sem exigência de pagamento ou parcelamento

(ANDRADE FILHO, 2001, p. 74).

Igualmente, havendo o pagamento, mesmo que após a denúncia, será extinta a punibilidade como decorrência da aplicação analógica da regra contida no § 2º do art. 9º da lei 10.684, de 2003 (HARADA, 2012, p. 179). Também por meio da aplicação dessa lei, será suspensa a punibilidade em caso de parcelamento do débito tributário, em qualquer fase processual. Nesse caso, ficarão suspensas, também a ação penal e a prescrição (ANDREUCCI, 2013, p. 541).

O CP prevê, para os crimes dos artigos 168-A e 337-A, a extinção da punibilidade como uma faculdade atribuída ao juiz nos casos em que os valores devidos, sejam iguais ou inferiores ao estabelecido pela previdência social como o mínimo para o ajuizamento de suas execuções fiscais.

No entanto, não somente nesses crimes, mas em todos os tipos penais, deve ser considerado o princípio da insignificância como filtro de admissibilidade para a intervenção penal. Nos crimes contra a ordem tributária, esse princípio encontra bases concretas nos valores estabelecidos pela fazenda nacional para ajuizamento de execuções fiscais (HARADA, 2012, pg. 97), atualmente fixado em 20 mil reais pela portaria nº 75, de 2012, do Ministério da Fazenda.

4 PREVENÇÃO E REPRESSÃO AOS CRIMES TRIBUTÁRIOS DECORRENTES DE FRAUDES À RELAÇÃO DE EMPREGO

4.1 Atuação em nível político

Considerando o que já foi analisado, é possível afirmar que a legislação brasileira possui meios para a repressão das condutas objeto deste estudo, tratando-as inclusive em termos penais. O mesmo não se pode dizer em relação à prevenção dos ilícitos.

Nota-se, que essas condutas ilícitas têm sua origem nas distorções existentes na legislação tributária, que por meio de função extra fiscal, cria condições mais desfavoráveis àqueles que formalizam vínculos empregatícios do que para aqueles que fazem uso de formas atípicas de trabalho.

Conclui-se, assim, que a prevenção de crimes tributários decorrentes de fraudes trabalhistas depende da eliminação dessas distorções. A ação legislativa do Estado deveria inverter a lógica extra fiscal dos tributos incidentes nas relações de trabalho, tornando menos onerosa a formalização de vínculos empregatícios.

Por outro lado, o interesse estatal de fomentar as formas de trabalho não subordinado, também merecedoras de proteção quando fundadas na realidade, seria mais eficientemente expressado por outros meios. Seriam preferíveis ações de facilitação de crédito, subsídios técnicos e financeiros, favorecimento em concorrências públicas, e outras que conduzissem esses trabalhadores a adquirir a condição de empresários, e não de empregados precarizados.

No entanto, a alteração legislativa para alcançar tais objetivos necessitaria ser ampla e bem coordenada, o que não se espera acontecer. Desse modo, a prevenção, e também a repressão às condutas objeto deste estudo são dependentes da atuação de órgãos administrativos e ações judiciais.

4.2 Atuação em nível administrativo

O principal meio para prevenir, investigar e reprimir as condutas caracterizadoras de crimes tributários decorrentes de fraudes à relação de emprego é através da atuação das instituições responsáveis pela fiscalização em matéria trabalhista e tributária. A lei 10.593 de 2002, alterada pela lei 11.457, de 2007, define as competência para tais atividades.

É atribuída aos auditores fiscais da Receita Federal do Brasil a competência para fiscalização tributária, com constituição, mediante lançamento, do crédito tributário federal, incluindo as contribuições previdenciárias.

A competência para a fiscalização das relações de trabalho, contribuições destinadas ao FGTS e contribuição sindical é atribuída aos auditores fiscais do trabalho, integrantes do Ministério do Trabalho e Emprego.

Essa divisão funcional permite ganhos de eficiência na prevenção e repressão de infrações relacionada a cada ramo especializado. Por outro lado, cria barreiras burocráticas ao combate a infrações mistas, como nos casos deste estudo. Assim, considerando a

autonomia no planejamento e execução de atividades desses órgãos, é necessária a existência de coordenação, buscando realizar ações conjuntas ou, ao menos escalonadas.

As ações da fiscalização do trabalho devem direcionar-se à repressão de dissimulações de vínculos empregatícios, fazendo valer o princípio da primazia da realidade (MARTINS, 2007, p.65), buscando a garantia de direitos a trabalhadores, e evidenciando os fatos geradores tributários.

Da mesma forma, fraudes desconstituídas pela fiscalização do trabalho devem ser objeto de ação pela fiscalização tributária, constituindo os créditos devidos nas relações dissimuladas, tornando desvantajosa a prática de tais condutas.

A atuação dos dois órgãos possui importantes instrumentos legais para autorizar a desconsideração de atos fraudulentos, tanto no art. 9 da CLT, quanto no art. 4º, e parágrafo único do art. 116 do CTN. E também no código civil, no art. 167, que trata dos negócios jurídicos simulados.

Diante da eventual configuração de crime, a atuação coordenada dos órgãos administrativos tem a função de subsidiar a ação dos responsáveis pela ação penal (MACHADO, 2007, p. 391). Desse modo, a fim de evitar nulidades impeditivas da ação penal, a atuação dos órgãos administrativos deve, desde o início das ações fiscais, observar os requisitos deste ramo legal.

Nesse sentido, as representações fiscais para fins penais, em matéria tributária, deverá ser encaminhada ao ministério público somente após a decisão final na esfera administrativa. (ANDREUCCI, 2013, p. 537).

4.3 Atuação no âmbito judiciário

A complexidade das situações objeto do estudo, envolvendo dissimulações de relações jurídicas, com mesclas de variados ramos do direito, fatalmente ensejará a provocação do poder judiciário para conhecimento da matéria, penal ou não. As ações judiciais podem ser iniciadas pelo ministério público, e pelos indivíduos que tiveram seus atos desconstituídos administrativamente.

Dessa forma, é importante que todos os agentes atuantes nas esferas judiciais estejam cientes de todos os aspectos relacionados ao assunto, compreendendo as formas

como se materializam tais infrações, a importância para a o erário e, sobretudo, para a sociedade.

Como reflexo das matérias envolvidas, relações de trabalho e tributos da União, a competência para ação e julgamento de causas dessa natureza será sempre federal, mesmo em termos criminais.

A lei complementar 75, de 1993 estabelece a competência do Ministério Público do Trabalho (MPT) para atuar, por meio dos procuradores do trabalho, perante os órgãos da Justiça do Trabalho. Embora não possua competência para agir em matéria tributária nem penal, o MPT representa importante papel na desconstituição de relações de trabalho dissimuladas (COLNAGO, 2009, p. 54). Dessa forma o resultado do trabalho dessa instituição deve ser aproveitado para a constituição de créditos tributários e ações penais.

Na mesma lei complementar, é definida a competência do Ministério Público Federal (MPF), que por meio dos procuradores da república, deve promover na Justiça Federal, a ação penal. No caso dos crimes tributários, a ação penal é pública incondicionada (ANDREUCCI, 2013, p. 537), de modo que é pertinente mesmo sem a representação das autoridades fiscais.

Assim como os procuradores do trabalho, os membros do MPF possuem prerrogativa de requisitar a instauração de procedimentos administrativos por parte de outras autoridades. Dessa forma, os procuradores da república concentram funções que os colocam em posição central no combate a ilícitos tributários, mesmo quando originados em relações de trabalho.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Por tudo o que foi analisado, ficou evidenciado que a complexidade da legislação trabalhista e tributária gera interpretações equivocadas, causando prejuízos não intencionais a trabalhadores, empresários e para a sociedade como um todo.

Tais situações podem ser consideravelmente amenizadas pela redução e simplificação dessas normas. Em complemento, a atuação do Estado deve ser educativa, orientando a sociedade a respeito da correta interpretação das leis, e punindo

administrativamente as infrações que se concretizarem em cada um desses dois ramos legais.

No entanto, em caso de prejuízos ao erário, mediante condutas fraudulentas, dolosas, caracterizadoras de crimes contra a ordem tributária decorrente de fraude às relações de emprego, a ação estatal deve ser no sentido de punir os responsáveis, aplicando a legislação penal.

Por serem tais crimes de competência da Justiça Federal, a atribuição para mover a devida ação penal cabe ao Ministério Público Federal, que para tanto, dependerá de elementos fáticos apurados pelos órgãos de fiscalização tributária e trabalhista, e pelo MPT. Dessa forma, embora não atuantes na esfera criminal, esses órgãos devem pautar suas ações com obediência a princípios do direito penal, também complexo, e legitimamente tendente a proteger o acusado, garantindo-lhe a ampla defesa e o contraditório.

Somente dessa forma será possível a efetiva e correta punição de infratores tributários e trabalhistas que tenham causado danos sociais relevantes, com garantia de direitos individuais.

REFERÊNCIAS

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Direito penal tributário: crimes contra a ordem tributária e contra a previdência social**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

ANDREUCCI, Ricardo Antonio. **Legislação penal especial**. 9. ed. atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2013.

BRASIL. **Características do emprego formal segundo a relação anual de informações sociais - 2012** Disponível em: <<http://portal.mte.gov.br/data/files/FF808081419E9C900141B74A39245892/Principais%20Resultados%20-%20Ano%20base%202012%202.pdf>> . Acesso em 30 de janeiro de 2014.

BRASIL. **Nota técnica /CGRT N° 50/2005: Contribuição sindical – Espécies – Empregador**

BRASIL. **Nota técnica/CGRT/SRT N° 05/2004: Cálculo da Contribuição Sindical**

BRASIL. **Portal da Transparência do Governo Federal**. Disponível em: <<http://www.portaltransparencia.gov.br/receitas/>> . Acesso em 30 de janeiro de 2014.

BRASIL. **Portaria MF nº75, de 2012:** Dispõe sobre a inscrição de débitos na Dívida Ativa da União e o ajuizamento de execuções fiscais pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Portarias/2012/MinisteriodaFazenda/portmf075.htm>>. Acesso em: 21 de janeiro de 2014.

BRASIL. **Portaria Interministerial MPS/MF 19, de 2014.** Dispõe sobre o reajuste dos benefícios pagos pelo Instituto Nacional do Seguro Social - INSS e dos demais valores constantes do Regulamento da Previdência Social - RPS. Disponível em: <<http://www3.dataprev.gov.br/sislex/paginas/65/MF-MPS/2014/19.htm>>. Acesso em: 21 de janeiro de 2014.

CARELLI, Rodrigo de Lacerda. **Forma atípicas de trabalho.** 2. ed. São Paulo: Ltr, 2012.

COLNAGO, Lorena de Mello Rezende. **Competência da justiça do trabalho para o julgamento de lides de natureza jurídica penal trabalhista.** São Paulo: Ltr, 2009.

FGTS. **Demonstrações contábeis do fundo de garantia do tempo de serviço.** Disponível em: <http://downloads.caixa.gov.br/_arquivos/fgts/demonstracao_financeira_fgts/DEMONSTRACAO_FINANCEIRA_FGTS_2012.pdf>. Acesso em: 17 de fevereiro de 2014.

FNDE. **Arrecadação bruta do salário-educação 2012.** Disponível em: <<http://www.fnde.gov.br/arquivos/category/73-salario-educacao>>. Acesso em: 13 de fevereiro de 2013.

HARADA, Kiyoshi; MUSUMECCI FILHO, Leonardo. **Crimes contra a ordem tributária.** São Paulo: Atlas, 2012.

IBGE. **Indicadores IBGE:** Pesquisa mensal de emprego dezembro 2013. Disponível em: <ftp://ftp.ibge.gov.br/Trabalho_e_Rendimento/Pesquisa_Mensal_de_Emprego/Comentarios/2013/pme_201312tmcomentarios.pdf> . Acesso em: 10 de fevereiro de 2014.

MACHADO, Hugo de Brito. **Crimes contra a ordem tributária.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MARTINS, Sérgio Pinto. **Direito do trabalho.** 23. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

NASCIMENTO, Amauri Mascaro. **Curso de direito do trabalho história e teoria geral do direito do trabalho:** relações individuais e coletivas do trabalho. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário.** 5. ed. rev. atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2013.

PRADO, Luiz Regis. **Curso de direito penal brasileiro:** volume 1: parte geral, arts, 1º a 120. 12. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.

TORRES, Ricardo Lobo. **Normas gerais antielisivas.** Disponível em: <<http://www.direitodoestado.com/revista/REDAE-4-NOVEMBRO-2005-RICARDO%20LOBO%20TORRES.pdf>>. Acesso em: 13 de fevereiro de 2014.