

Revista de
**Direito Econômico e
Socioambiental**

ISSN 2179-8214

Licenciado sob uma Licença Creative Commons



REVISTA DE DIREITO ECONÔMICO E SOCIOAMBIENTAL

vol. 13 | n. 3 | setembro/dezembro 2022 | ISSN 2179-8214
Periodicidade quadrimestral | www.pucpr.br/direitoeconomico
Curitiba | Programa de Pós-Graduação em Direito da PUCPR



Direito Penal Econômico e o índice de reforma decisional para crimes tributários: o uso da metodologia de análise de decisões nas câmaras criminais do TJCE em busca de respostas

*Economic Criminal Law and the decisional reform index for tax
crimes: the use of decision analysis methodology in TJCE
criminal chambers in searching for answers*

Mariana Dionísio de Andrade*

Universidade de Fortaleza (Fortaleza-CE, Brasil)

mariana.dionisio@unifor.br

<http://orcid.org/0000-0001-8698-9371>

Como citar este artigo/*How to cite this article*: ANDRADE, Mariana Dionísio de; SANTOS, Ives Nahama Gomes dos. Direito Penal Econômico e o índice de reforma decisional para crimes tributários: o uso da metodologia de análise de decisões nas câmaras criminais do TJCE em busca de respostas. **Revista de Direito Econômico e Socioambiental**, Curitiba, v. 13, n. 3, p. 594-622, set./dez. 2022. doi: 10.7213/revdireconsoc.v13i3.29084

* Professora do Curso de Graduação em Direito na Universidade de Fortaleza (Fortaleza-CE, Brasil). Doutora em Ciência Política pela Universidade Federal de Pernambuco. Mestre em Direito Constitucional pela Universidade de Fortaleza – UNIFOR. Especialista em Direito Processual Civil pela UNIFOR. Professora do Curso de Pós-Graduação lato sensu em Direito Processual Civil na UNIFOR, UNI7 e Escola Superior da Magistratura do Ceará – ESMEC. Formação em Leadership and Conflict Management pela Stanford University. Formação em Métodos Quantitativos pela UERJ. Pesquisadora do Grupo Epistemologia e Método na Ciência Política Comparada (Cnpq/UFPE). Coordenadora do Projeto Jurimetria e Pesquisa Empírica em Direito - PROPED (Cnpq/UNIFOR). Pesquisadora Bolsista do Projeto Vulnerabilidades do planejamento governamental na pandemia do COVID-19: análise empírica da racionalidade decisória dos tribunais brasileiros em demandas trabalhistas e assistenciais (FEQ/DPDI UNIFOR). Coordenadora de Pós-Graduação, Pesquisa e Extensão da Escola Superior da Magistratura do Estado do Ceará (biênio 2021-2023). Pesquisadora do grupo de estudos Dimensões do Conhecimento do Poder Judiciário da Escola Superior da Magistratura do Estado do Ceará (ESMEC), Linha de Pesquisa: Jurimetria e Poder Judiciário. E-mail: mariana.dionisio@unifor.br

Ives Nahama Gomes dos Santos**

Fundação Getúlio Vargas (São Paulo-SP, Brasil)

ives-nahama@hotmail.com

<https://orcid.org/0000-0001-6879-5565>

Recebido: 16/03/2022

Aprovado: 03/12/2022

Received: 03/16/2022

Approved: 12/03/2022

Resumo

Esta pesquisa tem como objetivo responder ao seguinte questionamento: qual o índice de reforma, em sede de apelação, nas Câmaras criminais do Tribunal de Justiça do Estado do Ceará, das sentenças de 1º Grau em crimes tributários? Para tanto, é necessário atender a quatro objetivos específicos: 1) estabelecer o lugar conceitual do de crimes tributários, dentro do contexto do Direito Penal Econômico; 2) investigar e demonstrar a Metodologia de análise de decisões como forma de investigação empírica e necessária, delineando quais as teses mais recorrentes pelas defesas e acusações, quais os dados apresentados por estas; quais os dados levados em consideração pelo julgador; quais as proxys dos índices de provimento dos recursos; 4) apresentar, de modo empírico, aplicando a Análise de Conteúdo os resultados da pesquisa, a partir da esquematização sobre com que resultados? com que finalidade? de que modo? A quem? para dizer o que? A abordagem é qualitativa e quantitativa, com base em revisão de literatura e aplicação da Metodologia de Análise de Conteúdo e Análise de Decisões. A unidade de análise é o Tribunal de Justiça do Estado do Ceará, e a periodização entre 2016 e 2021. Conclui-se que a tendência decisional da Corte encaixa-se na proxy 1, estando entre 1 e 7 para provimento, da análise dos 27 acórdãos.

Palavras-chave: Crimes tributários; Direito Penal Econômico; Análise de Conteúdo; Metodologia de Análise de Decisões; Tribunal de Justiça do Estado do Ceará.

Abstract

This research aims to answer the following question: what is the rate of reform, in terms of appeal, in the Criminal Chambers of the Ceará Court of Justice, of 1st Degree sentences in tax crimes? Therefore, it is necessary to meet four specific objectives: 1) to establish the conceptual place of tax crimes, within the context of Economic Criminal Law; 2) investigate and demonstrate the Decision Analysis Methodology as a form of empirical and necessary

** Doutoranda em Direito dos Negócios pela Fundação Getúlio Vargas de São Paulo (São Paulo-SP, Brasil). Mestre em Direito Constitucional pela Universidade Federal do Ceará (PPGD/UFC), com mobilidade acadêmica na Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG). Pesquisadora do Projeto Pesquisa Empírica em Direito - PROPED (UNIFOR). Pesquisadora do Grupo de Direito Penal Econômico e da Empresa (G.DPEE) da FGV/SP. Pesquisadora do grupo de estudos Dimensões do Conhecimento do Poder Judiciário da Escola Superior da Magistratura do Estado do Ceará (ESMEC). E-mail: ives-nahama@hotmail.com

investigation, outlining which are the most recurrent theses for defenses and accusations, what data are presented by them; what data is taken into account by the judge; what are the proxies of the resource provisioning indices; 4) present, in an empirical way, applying the Content Analysis the research results, from the schematization of what results? for what purpose? how? To whom? to say what? The approach is qualitative and quantitative, based on literature review and application of the Content Analysis Methodology and Decision Analysis. The unit of analysis is the Ceará Court of Justice and the period between 2016 and 2021. It is concluded that the decisional trend of the Court fits into proxy 1, being between 1 and 7 for upholding, of the analysis of the 27 judgments.

Keywords: Tax crimes; Economic Criminal Law; Content analysis; Decision Analysis Methodology; Ceará Court of Justice.

Sumário

1. Introdução. 2. Crimes tributários estaduais: definições, marco regulatório e tipologias. 3. A metodologia da análise de decisões e a análise de conteúdo como formas de investigação: apresentação dos dados. 3.1. Apresentação dos dados coletados. 4. Resultados e discussões: qual o índice de provimento das apelações em delitos tributários no Tribunal de Justiça do Estado do Ceará? 4.1. Quem fala? 4.2. Para dizer o quê? 4.3. A quem? 4.4. De que modo? 4.5. Com que finalidade? 4.6. Com que resultados? 5. Considerações finais. Referências.

1. Introdução

O Direito Tributário e o Direito Penal, apesar de serem áreas que a princípio divergem de maneira conceitual, se relacionam em determinadas situações, a exemplo da faceta do Direito Penal Econômico denominado Direito Penal Tributário, motivo pelo qual atualmente se mostra necessária a compreensão e aprendizado de ambos, na tentativa de solucionar problemas que são apresentados no cotidiano da atuação criminal.

A existência de falhas arrecadatórias quando da atuação do Fisco demonstra, que o Direito Tributário, por si só, não consegue atingir o máximo de eficiência, ou seja, necessita da intervenção estatal nesse domínio, com a inclusão da esfera penal. Essa solução encontrada para aprimorar a tutela da ordem econômica está justamente no aperfeiçoamento do entendimento de todas as nuances que englobam essa junção de esferas jurídicas. Esse debate, no entanto, sofre com uma escassez de empíricos para aprimoramento da matéria.

A necessidade de rigor nos estudos da matéria, mas com apresentação de resultados amparados em pesquisa empírica é o fio condutor da presente

pesquisa a qual busca responder o seguinte problema: qual o índice de reforma, em sede de apelação, nas Câmaras criminais do Tribunal de Justiça do Estado do Ceará, das sentenças de 1º Grau em crimes tributários?

O texto possui uma divisão em três tópicos. No primeiro, realiza-se esclarecimentos iniciais e necessários sobre o conceito de direito penal econômico e crimes tributários. No segundo tópico, apresenta-se os dados, a partir da Metodologia de Análise de Decisões (MAD). No terceiro tópico, denominado “discussão de resultados”, é onde verifica-se a análise das fundamentações dos votos dos Acórdãos, com todos os seus influxos para a repressão penal.

O estudo se justifica pela atualidade do tema no contexto social, econômico e jurídico, uma vez que o sistema tributário é estruturado de forma a promover o desenvolvimento equilibrado do País, sendo dever do Estado assumir a fiscalização, intervindo para proteger a estabilidade da economia, devendo ser exercido dentro dos limites estabelecidos pelos princípios e fundamentos da ordem econômica. Sendo, até onde se possui notícias, o primeiro artigo a comparar, a partir da metodologia de multimétodo, com foco na análise de conteúdo, a tendência decisional do Tribunal de Justiça do Estado do Ceará, em crimes tributários.

2. Crimes tributários estaduais: definições, marco regulatório e tipologias

A sanção penal é a maior forma de intervenção por parte do Estado. Como tal, deve ser aplicado levando-se em conta as consequências de sua aplicação para toda a sociedade. A reflexão, não se resumindo na abordagem de direito mínimo, adentra nos limites que devem ser impostos à atuação estatal. Até onde ela pode ou deve ir para que não se torne um fardo aos integrantes daquela sociedade (SOUZA e ARAÚJO, 2020).

Não se resumindo à legislação, manifestando-se, também, na aplicação mais severa do Direito Penal e Processual Penal, a expansão do âmbito criminal na esfera econômica se apresenta em nosso ordenamento. Assim, as decisões político-criminais devem ser remodeladas para incluir na discussão as novas nuances que são pertencentes ao Direito Penal Econômico, as quais não somente estão inseridas no campo da dogmática,

mas também comportam facetas empíricas, caso se pretenda ter uma discussão séria (COSTA, 2013).

Segundo Helena Lobo Costa (2013), o fato de as incriminações penais econômicas terem surgido em períodos de guerra ou de crises agudas, a exemplo da Crise de 1929, “este âmbito é mais sensível às modificações econômicas e políticas”. Assim sendo sensível, não há, na doutrina, elementos suficientes e necessários para a formação de um conceito único para a classificação do que seria crime econômico (CAVALLI, 2017).

A falta de conceito não se deve a uma deficiência ou um estágio pouco desenvolvido na doutrina, mesmo que a esta ainda falte ensaios com um olhar na realidade brasileira, mas é devido a uma plasticidade do direito penal econômico, a qual indica uma impossibilidade de, a rigor, se elaborar uma forma satisfatória de conceituação de características exclusivas.

O que leva a conclusão que seria mais adequado pensar o direito penal econômico – ou o crime econômico – como uma categoria tipológica, mas não como um conceito classificatório. Nessa categoria, por conseguinte, podem ser incluídos alguns denominadores comuns, a exemplo da proteção de bens jurídicos supraindividuais de caráter econômico; a utilização de tipos penais de perigo abstrato; a obtenção de elevados ganhos através do rompimento de relação de confiança e as dificuldades investigatórias e probatórias; (CAVALLI, 2017).

O Direito Penal Tributário situa-se nessa discussão. As condutas criminosas quando inseridas no contexto econômico, são essencialmente sem violência, mas que geram danos consideráveis no meio social que estão inseridas. Porém, em uma dicotomia, quanto maior o âmbito protetor da norma penal tributária, maior será a interferência na economia e o próprio sustento da sociedade.

A ressignificação de conceitos como: retenção de tributos, relação tributária e até mesmo do que constitui tributo, apresenta-se como consequência uma utilidade de todo o arcabouço criminal como um mero instrumento arrecadatário e não mais como afirmação positiva de valores e direitos essenciais à convivência pacífica (SOUZA e ARAÚJO, 2020). O que traz uma preocupação essencial com a delimitação do espaço legítimo de atuação do direito penal no âmbito dos crimes tributários, que necessita excluir de seu alcance condutas que não possuem uma carga de reprovabilidade suficiente para provocar a intervenção criminal dentro de uma noção de *ultima ratio*.

Marina Pinhão (2020), problematizando sobre a temática, afirma que essa interferência na economia “amarra as estruturas sociais e impede o crescimento delas, em um movimento absolutamente circular e retroalimentador de pouco desenvolvimento”. Com a promulgação da Lei nº 8.137/90, continua a autora, houve uma alteração de toda a estrutura do Direito Penal Tributário no país, “principalmente uma interpretação que se deu às normas tributárias desde o nascimento da Lei nº 8.137 / 90 expandiu sobremaneira o âmbito de proibição da norma”.

Como pode ser verificada nas demais nuances do Direito Penal Econômico, a exemplo do Direito Penal do mercado financeiro, presente na Lei nº 7.492/1986, complementado pelo direito penal do mercado de capitais (Lei nº 6.386/1976, artigos 27-C, 27-D; e do Direito Penal financeiro ou das finanças públicas, representado pelos delitos dos artigos 359-A a 359-H do Código Penal, em tema de Penal Tributário, o “legislador que elabora a norma penal seria contaminado pelo interesse na arrecadação, e assim não exerceria a sua função com a imparcialidade necessária que há de estar presente na elaboração legislativa” (MACHADO, 2015).

Desse modo, o “Estado assume ao mesmo tempo uma condição de titular do poder-dever de punir, enquanto é, como pessoa jurídica arrecadadora dos tributos, o interessado direto na ameaça de punição albergada pela norma penal” (MACHADO, 2015); o que pode é problemático, pois promove uma insegurança que se inicia na discussão de qual seria o bem jurídico tutelado, sendo para uns a própria ordem tributária (BITENCOURT e MONTEIRO, 2014), outros, o patrimônio estatal (SCHOERPF, 2008 e ABRÃO, 2007) e há quem defenda, de maneira singularmente abstrata, que o bem jurídico tutelado é a própria sociedade (AFONSO, 2012).

É necessário mencionar que, seja qual for a teoria escolhida, a partir dos pressupostos apresentados de maneira mais coerentes para o leitor, jamais a pretensão arrecadatória pode figurar como bem jurídico a ser tutelado pelo Direito Penal Tributário, pois essa esfera do Direito não serve aos interesses meramente patrimonialistas individuais, mesmo que o indivíduo seja o Estado. É preciso entender que somente se invoca a pretensão punitiva na faceta criminal quando há lesão em proporções supraindividuais, perpassando os limites de interesses privados dos indivíduos.

Segundo os dados publicados no relatório de "Análise da Arrecadação das Receitas Federais" referentes a dez/2018 pela Receita Federal do Brasil, estima-se que a Carga Tributária Bruta brasileira (CTB) tenha atingido 33,2% do PIB, naquele ano. Pode -se perceber que os tributos sobre bens e serviços respondem por mais da metade do total arrecadado (48,4%), correspondendo a 15,7% do PIB, desse montante houve a estimativa de uma sonegação correspondente a 9,2% do PIB, representando uma perda de arrecadação de R\$ 626,8 bilhões de reais, levando -se em conta o PIB do ano de 2018. Valor que equivale a 88,2% de tudo que foi arrecadado pelos estados e municípios juntos, estimados em R\$ 710,5 bilhões de reais para o exercício de 2018 (BRASIL, 2018).

O que pode explicar, ou pelo menos ajudar a explicar, a necessidade de haver uma atenção para quem descumpra o papel de pagar ao Estado o que lhe é devido, não cabendo ponderações individuais sobre abusividade ou não da carga tributária. O Estado ordena que se pague, e assim deve ser feito. No ato de sonegar o imposto, não há somente uma ausência de repasse pecuniário ao Estado. Há uma potencialização da escassez de recursos que poderiam ser alocados para educação, saúde, infraestrutura urbana e combate à violência. Mas quais os limites que o poder punitivo estatal deve ter em mente quando da investigação e punição aos sonegadores de tributos?

A Lei nº 8.137/90 elenca os crimes que atentam contra a ordem tributária, os quais podem ser separados, de maneira bem objetiva, entre os artigos 1º e 2º e os demais contidos na lei. Fala-se nessa separação em blocos pela importância dos artigos citados para o estudo do assunto no que diz respeito a previsão das possibilidades de ilícitos, sendo os artigos seguintes ao artigo 2º uma complementação dos primeiros e apresentação de incisos hoje revogados.

O artigo 1º da Lei é o crime de sonegação fiscal em sua modalidade originária, aqueles que vêm imediatamente à mente ao se mencionar crimes tributários. Os núcleos presentes no tipo "suprimir e reduzir", impõem que haja uma alteração da realidade em relação ao tributo a ser pago ao Fisco. Sendo necessário um resultado material de diminuição ou inexistência do tributo exigido para que a conduta seja tipificada e posteriormente decidida em esfera judicial criminal (SOUZA e ARAÚJO, 2020).

Sobre a necessidade de um resultado material de sonegação de tributo, Heloisa Estellita(2001) afirma que só a partir de uma ocorrência no

mundo fenomênico, com a existência de um fato gerador, descrito na hipótese legal de incidência, a qual ligará o credor ao devedor, existirá o pressuposto elementar da possibilidade de ofensa ao bem jurídico-penal tutelado pela norma. O aludido resultado deve ser realizado nos moldes das condutas descritas nos incisos I a V, do O artigo 1º da Lei nº 8.137/90.

Necessário mencionar, ainda, o fato de mesmo após 30 anos de vigência da lei brasileira, na prática, ainda haver dificuldade na diferenciação exata entre os dois artigos: o crime definido no art. 1º, inciso I (“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”), e o tipificado no art. 2º, inciso I (“Constitui crime da mesma natureza: I – fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo”), da Lei nº 8.137/1990. A dificuldade é devida ao fato de a redação legal não oferecer os melhores parâmetros de clareza entre os dois artigos, tampouco haver uma interpretação pacífica e una nos julgados pátrios (REBOUÇAS, 2020).

O Direito Penal Econômico não é um objeto que possa ser enfrentado de maneira afastada das paixões¹ (PEDRAZZI, 2003). Assim, estudar o que ocorre, de fato, dentro dos Tribunais, sabendo quais as maiores dificuldades decisórias, saindo dos moldes acadêmicos de teorias deslocadas da prática, inserindo-se na realidade, é o papel das pesquisas, especificamente em matérias de aspectos tão sensíveis.

Foi exatamente nesse contexto que o desenho de pesquisa foi elaborado: com início em uma necessidade de respostas para a atuação específica de advogados criminais em um contexto de recente publicação do Recurso Ordinário em *Habeas Corpus* nº163.334/SC², o qual fomentou a política criminal em esfera tributária, partindo da análise jurimétrica com a

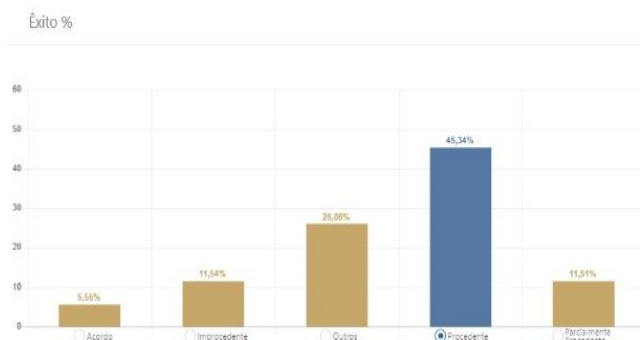
¹ Como exemplo das “paixões” em matéria de Penal Econômico, um fato a ser mencionado é de a Lei nº 8.137/90 prever a tipicidade subjetiva dos crimes somente na esfera dolosa, mas existir uma tendência nos julgados pátrios, conforme aponta Guilherme Lucchesi, de uma tergiversação dos conceitos de culpa e dolo, manifestado na “teoria da cegueira deliberada”. LUCCHESI, Guilherme Brenner. A Punição da Culpa a Título de Dolo: O problema da chamada “cegueira deliberada”. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade Federal do Paraná. Curitiba, 2017.

² De Relatoria do Ministro do Supremo Tribunal Federal Luís Roberto Barroso, o recurso fixou a seguinte tese: “o contribuinte que deixa de recolher, de forma contumaz e com dolo de apropriação, o ICMS cobrado do adquirente da mercadoria ou serviço incide no tipo penal do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990.”

plataforma KURIER, o índice de reforma, em sede de apelação, nas Câmaras criminais do Tribunal de Justiça do Estado do Ceará, das sentenças de 1º Grau em crimes tributários, é investigado, a fim de se entender quais os caminhos seguidos pelos Órgãos Julgadores do Brasil.

Em uma pesquisa na plataforma KURIER^{3,4}, um fato chamou atenção: as chances de êxito das teses acusatórias em crimes contra a ordem tributária, dentre as totalmente procedentes e as parcialmente procedentes, são quase 57% contra 11,54% de improcedência. Na figura 1, pode ser visualizada a informação diretamente da plataforma.

Figura 1: Chances de êxito das teses acusatórias em crimes contra a ordem tributária



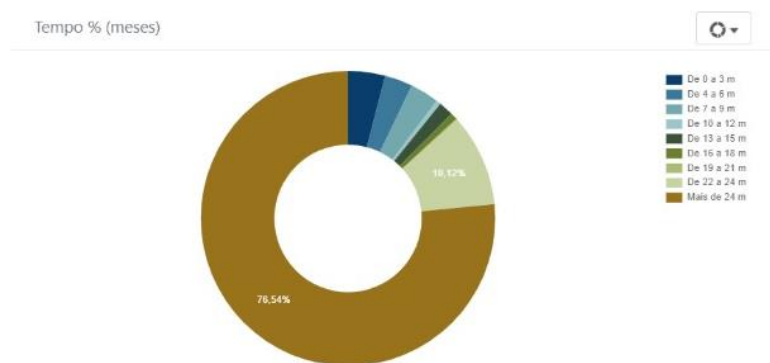
Fonte: Plataforma KURIER, 2021

Outro fato que chamou atenção foi o tempo estipulado, a partir da plataforma, para a duração do processo criminal tributário: 76.54% das demandas passam mais de 24 meses esperando a conclusão da sentença de 1º Grau, isso sem mencionar os meses que se espera na fase administrativa tributária.

³ Segundo definições da própria plataforma, a KURIER é uma prestadora de serviços jurídicos Transformando o mercado por meio de dados, sistemas e inteligência jurídica, proporcionamos eficiência operacional, abordagem analítica e um diagnóstico mais seguro e eficiente, otimizando o tempo e a gestão da informação para melhores tomadas de decisões asseguradas através de tecnologias como machine learning e inteligência artificial. Disponível em: <https://kuriertecnologia.com.br/>

⁴ Base da pesquisa foi de 1.884.973 (um milhão, oitocentos e oitenta e quatro mil, novecentos e setenta e três) com a chave de pesquisa “crimes contra a ordem tributária”, refinado por 5 Filtros ativos: 1) UF: CE; 2) Natureza do Processo (Classes): PROCESSO CRIMINAL; 3) Procedimento (Classes): ACAO PENAL PROCEDIMENTO ORDINARIO; 4) Área do direito (Assuntos): DIREITO PENAL; 5) Subcategoria (Assuntos): CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTARIA, cujos resultados totalizam: 154 processos.

Figura 2: Tempo de duração dos processos que tratam de crimes tributários no Judiciário estadual cearense



Fonte: Plataforma KURIER, 2021

Essas colocações da análise jurimétrica foram complementares aos questionamentos insurgentes já em análises teóricas: sabe-se que a sonegação é um ilícito, devendo, por óbvio, ser combatido. Mas quais os limites que o poder punitivo estatal deve obedecer para não cometer arbitrariedades? O que embasa a quantificação das chances de êxito das teses acusatórias em crimes contra a ordem tributária, dentre as totalmente procedentes e as parcialmente procedentes, serem quase 57%? Como as defesas dos acusados apresentam suas teses? Como as acusações apresentam suas teses? Qual o tributo mais suprimido ou reduzido no estado do Ceará? O Judiciário cearense está pronto para lidar com questões sensíveis, inseridas no contexto econômico?

Conforme mencionado, há uma diferença nada sutil entre lidar com questões de caráter clássico, tendo uma análise típica mais objetiva e direta, com meios de prova que podem ser reproduzidos ou facilmente visíveis, como no caso dos crimes contra a vida, por exemplo. Porém, ao lidar com uma nova faceta da esfera punitiva estatal, envolta de tantos porquês, espera-se que haja um aprofundamento em questões que toquem e justifiquem a aplicação da lei naquele caso, arrematando as questões de maneira completa, não caindo na tentação de aplicar-se teorias deslocadas da realidade, ou reproduzindo uma já citada, e problemática, voz das ruas.

Ao lidar com o Direito Penal Econômico é necessária uma comunicação entre as esferas administrativas e judiciais, é crucial um diálogo entre as doutrinas específicas sobre a temática, e é basilar que as teses formuladas durante todo o processo se comuniquem com os fatos constantes nas folhas, cada vez maiores, as quais compõe os processos criminais tributários. Assim, qual o panorama verificado no Judiciário cearense?

3. A metodologia da análise de decisões e a análise de conteúdo como formas de investigação: apresentação dos dados

Os dados, são, no presente capítulo, palavras. Que podem ser interpretadas, organizadas em categorias e identificadas em padrões. Porém, essas palavras foram captadas a partir de um método qualitativo, a metodologia de análise de decisões, formando, com essa junção de técnicas, o pluralismo metodológico o qual se apresenta, nas palavras de Mariana Dionísio (2018), em uma “complementariedade das abordagens, apta a identificar padrões de comportamento e, em certos casos, permitir a construção de inferências e predições”.

Escolhe-se esse pluralismo levando em consideração que quaisquer das abordagens escolhidas possuem limitações, chegando a ser insuficientes para corresponder a estrutura elaborada no desenho de pesquisa; e para suprir as lacunas que podem surgir no decorrer da construção investigativa, é necessário verificar a correlação entre os métodos quantitativos e qualitativos, tal qual aqui apresentado (ANDRADE, 2018). E escolhe-se essa conjugação de métodos para apresentar dados importantes e igualmente delicados: decisões de Juízes criminais.

Lee Epstein (2013), pondera que, quanto melhor se entende o Judiciário, melhor será a atuação da advocacia, pois há um aumento na assertividade de teses e na previsão do resultado dos casos, permitindo litígios a serem evitados ou os casos resolvidos em um estágio inicial; há uma verificação de uma segurança jurídica no ordenamento específico em análise, devido a curiosidade dos próprios juízes de entender as suas motivações e as de outros juízes, e há, uma celeridade processual nas demandas de mesma espécie e tipo às estudadas.

Os juízes não decidem os casos lançando moedas ou outro método aleatório, eles decidem um caso por alguma abordagem científica, teleológica ou lógica, até mesmo influenciados por vieses, em qualquer dos

tipos, mesmo que não estejam cientes. Havendo, ainda, a possibilidade de os julgadores serem influenciados por momentos políticos, pela mídia, por ideologias próprias, por momentos ou movimentos sociais e, especificamente nos crimes econômicos, pode ser verificado um possível desejo de cumprir um papel heroico, reparar um dano de ausência de punição verificada nos crimes de colarinho branco (MACHADO, 2010).

O juiz é participante de um mercado de trabalho, o qual é influenciado, como outros trabalhadores, por custos e benefícios pecuniários tanto mensuráveis, como por exemplo o esforço, a crítica e tensão no local de trabalho, como imensuráveis como lazer, a estima, a influência, a celebridade (ou seja, figura pública) e as oportunidades de nomeação a um tribunal superior. Todos esses fatores, e outros tantos que não podem sequer serem catalogados compõe uma decisão (EPSTEIN, 2013).

Diante desse cenário, uma investigação plural se faz justa e necessária na compreensão investigativa das decisões judiciais em crimes tributárias, e o seu início se dá com o procedimento da Metodologia de Análise de Decisões – MAD, fruto dos estudos de Freitas Filho e Lima (2010). Seleciona-se este método pois ele permite organizar informações sobre decisões proferidas num determinado contexto, inclusive com a compreensão do seu sentido, forma e fundamentação utilizada.

A primeira fase da MAD é a pesquisa exploratória, a qual é realizada na revisão de literatura nos tópicos anteriores, em seguida, passa-se ao recorte objetivo, o qual corresponde ao problema de pesquisa delimitado.

A terceira fase da MAD é o recorte institucional, o qual deve atender aos critérios de pertinência temática e relevância decisória (FREITAS e LIMA, 2010), sendo selecionado, para tanto, o Tribunal de Justiça do Estado do Ceará – TJ/CE. A escolha do TJ/CE justifica-se por demonstrar a realidade do tribunal do Estado brasileiro que apresentou o maior recuo de arrecadação do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços –ICMS, principal tributo para os estados, chegando à marca, segundo o Boletim de Finanças dos Entes Subnacionais (2020), chegando à marca de uma queda nominal fixada em 15,1% na arrecadação.

O próximo passo da MAD é a constituição de um banco de dados com decisões e em seguida a identificação de como os julgadores tratam o objeto da pesquisa a partir dos elementos narrativos com os quais os argumentos são construídos. Por fim, deve ser feita a reflexão crítica sobre a prática

decisória identificada (FREITAS e LIMA, 2010). Passa-se então a estas etapas do procedimento da MAD.

A busca pelos acórdãos foi realizada no sítio eletrônico do sistema do próprio TJ/CE em razão da disponibilidade de dados e da uniformização da metodologia de coleta. Utilizou-se a ferramenta consultas de jurisprudência dos Acórdãos, com a inserção de palavras-chave preestabelecidas, com o recorte temporal em todos os anos, ou seja, sem a delimitação no sistema de anos específicos, para que se pudesse ter uma visão mais global dos dados do tribunal.

Quadro: Palavras-chave e justificativa de seu uso

Palavra-chave	Justificativa
“Crimes Tributários”	Palavra relacionada ao tema de pesquisa, de maneira mais específica
" L8137/90"	Palavra relacionada ao tema de pesquisa, de maneira mais específica

Fonte: Elaboração própria.

O sistema apresentou um total de 72 resultados, sendo essa a população de decisões, a qual foi tabulada em uma planilha do Excel que consta: o nº da ordem na pesquisa; nº no sistema E-saj; “nº do processo”; “relator”; “crime específico”; “acusados”; “teses de defesa alegadas na apelação”; “teses da acusação”; “dados da defesa”; “dados da acusação”; “resultado da apelação”; “dados da relatoria”; “trechos do voto que merecem menção”; voto divergente”; “observações”; “penas”.

Durante a coleta dos dados referente à fundamentação, verificou-se a incidência de Votos que não diziam respeito ao problema de pesquisa, tampouco tratando do assunto “crimes tributários”, não eram apelações, ou eram processos repetidos, motivo pelo qual foram descartados, sendo a amostra efetivamente analisada e trazida nos resultados o total de 27 acórdãos.

Passada essa coleta de dados inicial, a pesquisa apresenta uma metodologia de análise de dados qualitativos, denominada análise de conteúdo (AC). Essa metodologia de pesquisa é usada para descrever e interpretar a totalidade de qualquer conteúdo objeto de investigação, assim como o próprio nome indica. Para sua realização, destaca-se a seguinte

ordem de execução: categorização, descrição e interpretação⁵ (MORAES, 1999, p. 8).

O conteúdo, de maneira macro, verbal ou não-verbal pode ser toda uma classe de conversas, documentos, textos, vídeos, decisões ou discursos. A análise conduz a descrições sistemáticas de todo o ponto de reflexão, sendo, desse modo, diferente da metodologia de análise de discurso, que analisa tão somente discursos falados ou transcritos. A interpretação sobre o conteúdo poderá ser tanto quantitativa quanto qualitativa, enquanto que na análise de discurso, a interpretação será somente qualitativa (CAREGNATO, 2006).

A AC constitui-se em bem mais do que uma simples técnica de análise de dados, representando uma abordagem metodológica com características e possibilidades próprias. Possuindo um significado especial no campo das investigações sociais aplicadas, pois vai além da técnica objetiva dos dados e freia a técnica subjetiva da análise bibliográfica. Sendo, de maneira dual, uma técnica de leitura e interpretação a qual, quando utilizada de maneira adequada, abre as portas ao conhecimento de aspectos e fenômenos da vida social de outro modo inacessíveis (MORAES, 1999, p. 8).

De certo modo, a análise de conteúdo é uma interpretação pessoal subjetiva por parte do pesquisador com relação à percepção que tem dos dados. A neutralidade na leitura não é possível pois toda leitura se constitui numa interpretação. E toda interpretação é subjetiva.

Mas, quando se aplica um conjunto de técnicas de análise visando a obter procedimentos sistemático na descrição e decodificação do conteúdo das mensagens, sendo, conforme Bardin (2011), assim esquematizado: 1) pré-análise: a fase em que se organiza o material; 2) exploração do material: exploração do material com a definição de categorias, com a fase da descrição analítica, a qual diz respeito ao *corpus* (qualquer material textual coletado) submetido a um estudo aprofundado, orientado pelas hipóteses e referenciais teóricos; e 3) tratamento dos resultados: etapa onde ocorre condensação e o destaque das informações para análise, culminando nas

⁵ Conforme será explorado ainda neste tópico, a ordem de execução e aplicação da AC é fluída, não tendo uma ordem predeterminada rigidamente, mas encontrando pontos em comum. A ordem apresentada na citação de Moraes é somente um primeiro exemplo, sendo uma elaboração do autor tendo como base a ordem clássica de Bardin, que será explicada no momento oportuno.

interpretações inferenciais; é o momento da intuição, da análise reflexiva e crítica, havendo a inferência e interpretação (Bardin, 2011, p. 47).

A escolha da metodologia apresentada como forma de descodificação dos 27 Acórdãos analisados, foi por se entender que os objetivos da pesquisa e da posição social do analisador, seriam melhor respondidos a partir da técnica de análise que possibilita uma reconstrução do contexto a partir de 6 perguntas, segundo elaboração de Moraes (1999, p. 11): 1) Quem fala? 2) Para dizer o que? 3) A quem? 4) De que modo? 5) Com que finalidade? 6) Com que resultados? Focalizando-se, na presente pesquisa, na pergunta seis, a dos resultados, pois se procura identificar quais os resultados efetivos da comunicação dos Votos dos Desembargadores e a sociedade, quando do conteúdo dos acórdãos envolvendo crimes tributários.

Assim, tendo como fio condutor uma análise de conteúdo focada nos resultados, entendendo-se por resultados não tão somente provimento ou improvimento das apelações, mas todo o *corpus* que levou a tais conclusões e seus possíveis impactos no modo que os participantes da sociedade observam a atuação do TJ/CE, uma categorização séria e significativa deve ser realizada.

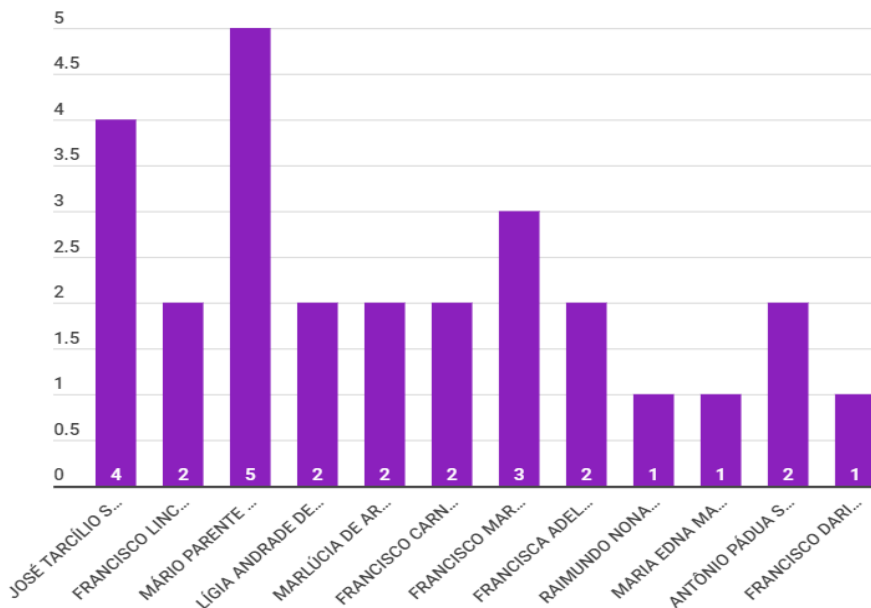
Para tanto, foram criadas *proxys* para identificar o que seria denominado por baixo, médio e alto índice de provimento nos recursos, considerando-se o número entre 1 e 7 para baixo índice (proxy 1), o número entre 8 e 16 para médio índice (proxy 2), e o número entre 17 e 27 para alto índice (proxy 3). Sendo os números assim fixados a partir da amostra quantitativa da pesquisa, que possui 27 acórdãos, os quais passam a ser apresentados a seguir.

3.1. Apresentação dos dados coletados

Dentre os 27 acórdãos em recursos apelatórios, 4 são de relatoria do Desembargador José Tarcílio Souza da Silva; 2 são de relatoria do Desembargador Francisco Lincoln Araújo e Silva; 5 são de relatoria do Desembargador Mário Parente Teófilo Neto; 2 são de relatoria do Desembargador Francisco Carneiro Lima, 2 são de relatoria da Desembargadora Lígia Andrade De Alencar Magalhães; 2 são de relatoria da Desembargadora Marlúcia De Araújo Bezerra; 3 são de relatoria do Desembargador Francisco Martônio Pontes de Vasconcelos; 1 é de relatoria do Desembargador Raimundo Nonato Silva Santos, 2 são de relatoria da

Desembargadora Francisca Adelineide Viana; 1 é de relatoria da Desembargadora Maria Edna Martins, 2 são de relatoria do Desembargador Antônio Pádua Silva, 1 é de relatoria do Desembargador Francisco Darival Beserra Primo. A distribuição por relator pode ser visualizada no gráfico 1.

Gráfico 1: Distribuição dos acórdãos analisados por relatoria



Fonte: Elaboração própria, com base nos dados do TJ/CE.

Não havendo nenhuma alteração considerável no decorrer dos anos analisados, não devendo se fazer menção aos acórdãos em ordem cronológica, por falta de relevância para pesquisa, tampouco uma preponderância decisória de Desembargadores ou Câmaras Criminais específicas, dentre as 3 Câmaras do TJ/CE que detêm competência para julgamentos em matéria de crimes tributários.

A análise dos 27 acórdãos relevou que 100% da amostra teve como objeto de fraude ao sistema tributário o tributo ICMS, e 100% da amostra foi contida no artigo 1º da Lei, na sua forma do *caput*, ou na dos incisos, que contêm as seguintes informações:

Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: (Vide Lei nº 9.964, de 10.4.2000)

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;

III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;

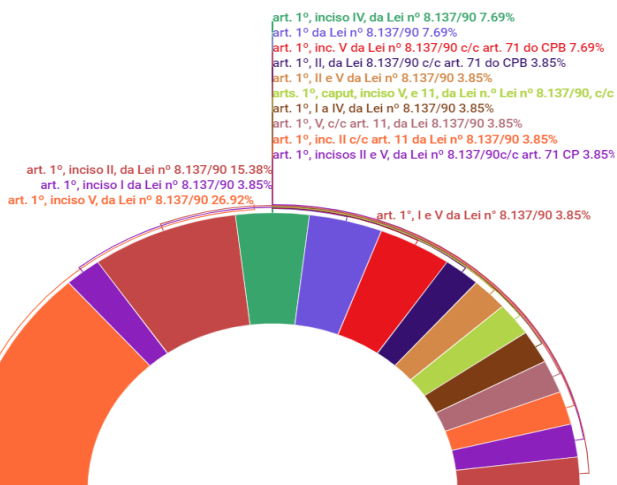
IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;

V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.

Pena - reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.

Do Gráfico 2, a visualização dos incisos que embasaram as acusações pode ser observada com maior clareza. Conforme o gráfico, pelo menos em termos quantitativos, não houve preponderância de um ou outro inciso, havendo a participação de todos os 5 incisos do artigo 1º da Lei nº 8137/90, por vezes conjugados com o artigo 11 da mesma lei, ou o artigo 71 do Código Penal Brasileiro.

Gráfico 2: Distribuição dos artigos da Lei nº 8137/90 nas acusações



Fonte: Elaboração própria, com base nos dados do TJ/CE

A pesquisa também investigou, mas teve como resultado uma total (100% da amostra não apresentou dados) ausência de pessoas jurídicas no polo dos acusados; ausência de votos divergentes, bem como uma total ausência de apresentação de dados quantitativos tanto para defesas, acusações e relatorias. Menciona-se a ausência de dados especialmente para as defesas, a exemplo de um demonstrativo do fluxo de saída ou entrada, de maneira esquematizada, para auxiliar o entendimento e convencimento das relatorias, como instrumento retórico defensivo.

Pois até mesmo no recurso de nº 0082601-77.2007.8.06.0001, cuja tese meritória consiste em: “houve erro nas emissões das notas fiscais, inexistindo intenção do réu em praticar qualquer ato lesivo ao erário, o que esvaziaria o dolo necessário para o enquadramento do delito a que lhe é imputado”, não havia explicações aptas a embasar a hipótese do erro, dando a entender que foi uma tese construída sem cuidado, somente para ser apresentada, do que uma argumentação minimamente crível ou coerente, falhando na assertividade de uma defesa que se intenta técnica.

Catalogados os dados que tiveram 100% de resultado negativo, a pesquisa se dedica ao estudo das fundamentações, as dividindo em blocos, percebendo-se que, dos 27 Acórdãos analisados, 28.21% apresentou, formando os aqui chamados blocos de fundamentações, que podem ser agrupados em 13 grupos. Contudo, excetuando-se 3 blocos, os outros 10 não tratam da temática dos crimes tributários de maneira pormenorizada trabalhando com articulações argumentativas específicas de crimes tributários, em outras palavras: não pode ser percebido a desconstrução argumentativa das acusações, aplicada cada a caso, a partir de acontecimentos do próprio caso concreto.

Quadro 2: Blocos de fundamentações das teses defensivas nas apelações.

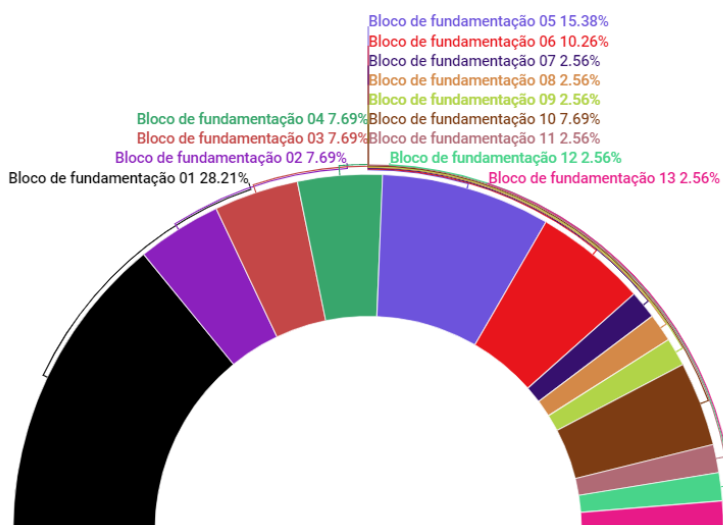
Bloco de fundamentação	Teor da fundamentação
F1	Ausência de dolo específico
F2	Erro de tipo e/ou de proibição
F3	Do desconhecimento da lei

F4	Nulidade por ausência de contraditório e ampla defesa
F5	Inépcia da denúncia, 395, I, CP
F6	Dosimetria
F7	Extinção da punibilidade do réu pelo pagamento integral dos débitos
F8	Nulidade por ausência de defesa ou atos de defesa
F9	Desclassificação para o delito do art.2º, I, da Lei 8137/90
F10	Prescrição
F11	Inconstitucionalidade do art. 1ºda Lei 8.137/90
F12	Ausência de provas
F13	Princípio da insignificância

Fonte: Elaboração própria.

Demonstrando a presença de versatilidade dos blocos de fundamentações das teses defensivas verificadas nos recursos, o gráfico 3 mostra a porcentagem de cada um dos 13 blocos. Sendo o mínimo de preponderância fixado em 2.56% e o máximo fixado em 28.21%, no bloco de fundamentação 1, o qual trata da ausência de dolo específico do agente como apto a afastar a culpabilidade.

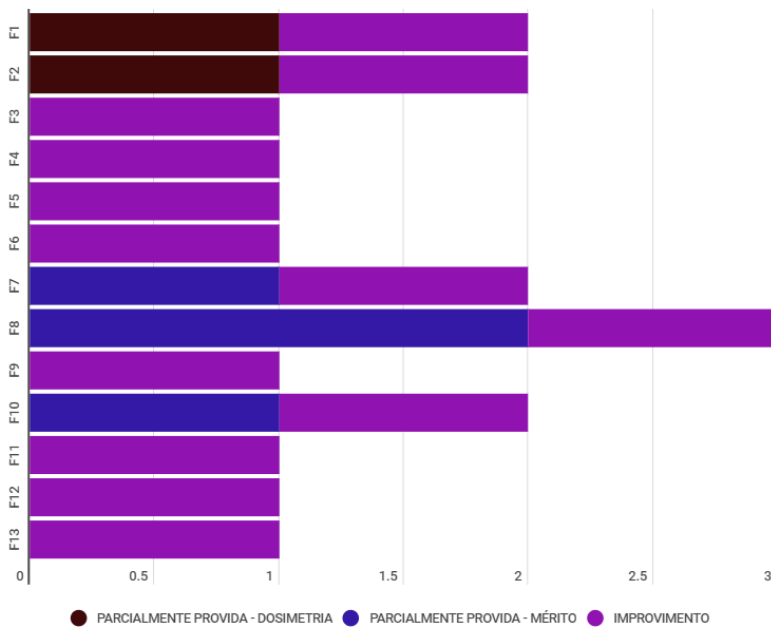
Gráfico 3: Distribuição dos blocos de fundamentações das teses defensivas nas apelações



Fonte: Elaboração própria, com base nos dados do TJ/CE.

Apresentados os blocos de fundamentação, passa-se ao demonstrativo, como início da resposta específica ao problema de pesquisa: qual o índice de provimento, em sede de apelação, nas Câmaras criminais do TJ/CE, das sentenças de 1º Grau em crimes tributários? Mas ainda em termos quantitativos, pode ser percebido que há improvimento em todos os blocos de fundamentação, não havendo nenhum bloco de fundamentação que obteve provimento completo, confirmando a hipótese inicial da pesquisa a qual sustentava uma tendência para o improvimento dos recursos de apelação em crimes tributários.

Gráfico 3: Índice de provimento e improvimento aplicado por blocos de fundamentações



Fonte: Elaboração própria, com base nos dados do TJ/CE.

A análise dos 27 Acórdãos analisados, com 13 blocos de fundamentações diversos, sendo 3 específicos para crimes tributários, 10 teses da teoria geral do direito penal, e tentativas de convencimento, mesmo que escassas, a partir do contradito de julgados dos Tribunais Superiores, faz

surgir perguntas sobre o que falta para haver chances de provimento. A presente amostra não indicou nenhuma tese defensiva vencedora. Em qual dos polos há um déficit de retórica? Na verdade, há um déficit de retórica? Os crimes tributários são fáceis de serem provados ao ponto de não haver chances de ausência de condenação, ressalvando-se as hipóteses de nulidade? O artigo confirmou a hipótese inicial, mas não está perto de conseguir solucionar os vários porquês que envolvem a temática.

No caminho apto a construir a resposta ao problema de pesquisa, uma questão ainda não restou respondida: o que os recursos analisados têm a dizer, quando da aplicação da análise de conteúdo?

4. Resultados e discussões: qual o índice de provimento das apelações em delitos tributários no Tribunal de Justiça do Estado do Ceará?

Antes de se passar para a análise do conteúdo, com os 6 questionamentos específicos da análise de conteúdo, imperioso mencionar que o trabalho teve o início de seu trilhar pautado na investigação do teor decisório do Judiciário cearense; porém, quando da elaboração da pesquisa pode ser verificado que a temática dos crimes tributários não diz respeito tão somente aos Desembargadores, se estes estão preparados ou não para decidir sobre essas demandas. O problema é mais profundo e começa com as próprias defesas, que carecem de trabalho técnico, pecando pela ausência de conhecimento específico sobre a esfera “Direito e Economia”.

Não há citações de doutrina especializada no assunto tampouco que tenham correlação com o caso específico. Se retiradas as citações, que em 100% dos casos são citações de manuais da parte geral do Código Penal, o recurso permaneceria com o mesmo valor argumentativo.

Outro ponto a ser mencionado é que, conforme é cediço, a aferição da efetiva existência do tributo devido é necessária para a avaliação de eventuais indícios de materialidade criminal nos crimes tributários. Porém, nos acórdãos do TJ/CE, houve uma percepção de delimitação sobre a existência de crime, sendo, de fato, assaz necessário assim o fazer, mas não houve, em nenhum dos 27 acórdãos analisados uma menção específica sobre a parte tributária, como por exemplo a efetiva existência do tributo.

Nesse aspecto, preocupante o exemplo da Apelação de nº 0413564-87.2010.8.06.0001, de relatoria do Desembargador Francisco Martônio Pontes de Vasconcelos, o qual foi baseado, segundo o próprio relator, em

um *apud* do Ministério Público e em um único julgado do Superior Tribunal de Justiça.

4.1. Quem fala?

Dentre as 6 perguntas propostas na presente análise de conteúdo, especialmente esta, a do locutor, já foi delineada linhas acima. Contudo, mesmo que tenha havido essa explanação em momento anterior, há pontos que não foram explorados, como, por exemplo, a totalidade de haver uma pouca volatilidade dentre os Desembargadores pertencentes às Câmaras Criminais do TJ/CE, sendo a última mudança no ano de 2019 para a formalização do Desembargador Antônio Pádua como componente da Corte, na posição de Desembargador, e não tão somente com Juiz substituto.

Menciona-se, também, que dos 27 acórdãos, somente 7 foram proferidos por mulheres, não conseguindo a pesquisa auferir maiores construções teóricas sobre o dado. Desse modo, quem fala são majoritariamente homens com mais de 2 anos de Corte, pelo menos, e falam de maneira uníssona, inexistindo votos divergentes, para não dar provimento às teses defensivas.

4.2. Para dizer o quê?

Da análise da amostra, pode ser verificado que a resposta ao questionamento do “para dizer o quê?”, é bem objetiva: o que os 27 acórdãos dizem é que no TJ/CE, nos crimes contra a ordem tributária, o réu terá, quando muito, sua pena retificada. Sendo quase nula a possibilidade de haver absolvição quando inexistente causa de nulidade no caso analisado.

O conteúdo das fundamentações analisado era bastante similar, podendo as fundamentações utilizadas pelos Desembargadores serem fixadas em dois blocos:

Nos crimes contra a ordem tributária, o réu, na qualidade de administrador, tem a obrigação de fiscalizar, administrar, gerenciar a empresa e zelar por sua regularidade, sob pena de responder por eventuais atos ilícitos cometidos.

Havendo provas suficientes da atuação do agente à frente do negócio, aliadas à materialidade delitiva bem demonstrada, mostra-se necessária a

resposta condenatória, ficando mantida a condenação determinada em primeiro grau.

A partir da leitura dos blocos de fundamentação, após analisar todo o corpo dos acórdãos os quais compõe a amostra, pode ser concluído que houve o total de 0 acórdãos, excetuando os 4 processos que restaram anulados por nulidades absolutas, tendo sido ordenada a remessa dos autos para o Juízo de 1º Grau, todos os outros 23 tiveram as duas citações acima demonstradas.

O quantitativo é maioria ao ponto de ser dispensada a análise gráfica, inspirando uma análise de discurso, mas que não será realizada por se primar pela coerência metodológica no presente artigo, servindo como resposta ao problema de pesquisa somente o que o texto diz, e não o que ele pode significar.

O que a amostra releva é uma inclinação majoritária de se considerar, de modo automático e igualmente questionável, que enquanto na qualidade de sócio, ou administrador da empresa, existe o dever de pagar tributos, restante silente em questões mais profundas no que diz respeito ao arcabouço probatório e, quando estas são mencionadas, indicam que a “atuação do agente à frente do negócio”, é suficiente para as manutenções das condenações, em um argumento circular anulável em si mesmo.

4.3. A quem?

Em 100% dos recursos o destinatário eram pessoas físicas, exercendo função de administração, enquanto sócios da empresa devedora.

4.4. De que modo?

Por óbvio, a modalidade do conteúdo é o Voto Acordão, sendo um conteúdo escrito, pois não se buscou ter acesso aos vídeos ou gravações de voz, casos existentes, por entender que somente a leitura aprofundada dos acórdãos seria suficiente para responder ao problema de pesquisa. O modo escrito das decisões, no que diz respeito ao volume de páginas, não passou de 22 páginas, a exemplo da Apelação de nº 0413564-87.2010.8.06.0001, de relatoria do Desembargador Francisco Martônio Pontes de Vasconcelos.

Um fato que chamou a atenção na investigação foi a ausência de dados dos processos. Menciona-se dados no sentido mais abrangente da palavra.

4.5. Com que finalidade?

A finalidade de toda a persecução penal é, sem dúvidas, o imediato efeito persuasivo junto aos órgãos de persecução penal, no sentido de que o não pagamento de tributos, quando configuram crime contra a ordem tributária, são punidos, e de maneira severa.

Porém, mesmo que a finalidade de toda a conjugação penal seja essa, assim o é em potencial, possuindo critérios subjetivos, ou melhor, critérios legislativos que impedem o cumprimento do fim último da sanção penal, o qual é a conjugação da tríade: punir, ser exemplo, e prevenir. Tríade essa que em um momento histórico, talvez desde sua gênese não foi conjugado.

O fim do 100% de ausência de provimento meritório foi, sem dúvidas ou ilações, um fortalecimento da cultura jurídica criminal quando da punição dos crimes econômicos. Porém, os mesmos 100% representam a conversão da pena originária em penas restritivas de direito ou penas pecuniárias, as quais não passaram de 3 salários mínimos, o que somado dá o montante de pouco mais de R\$ 3.000 (três mil reais) em casos que houve a sonegação de R\$ 247.749,01 (duzentos e quarenta e sete mil, setecentos e quarenta e nove reais e um centavos de reais), a exemplo do processo de nº 0003101-94.2011.8.06.0041, o que torna assertiva a afirmação de ter um simbolismo nas punições muito mais que eficiência, aqui compreendida como a conjugação da tríade já mencionada.

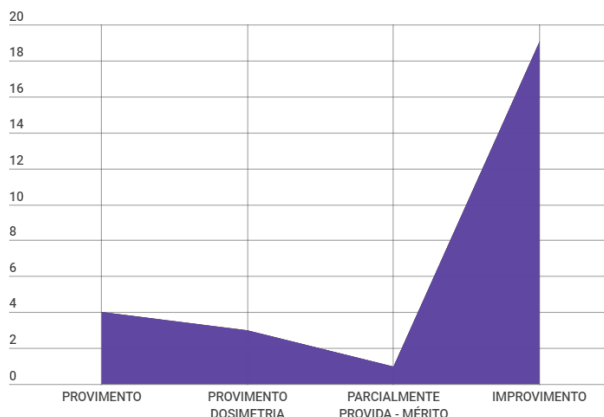
A pesquisa aponta que em um cenário de improvimentos majoritários aos recursos, demonstrando um sistema rígido de punição é falacioso, pois pune de forma que não protege a ordem econômica, não ressarce o Fisco, tampouco transmite a mensagem de que o crime não compensa.

4.6. Com que resultados?

Como último elemento da análise de conteúdo, os resultados analisados podem ser visualizados no Gráfico 4.

As *proxys* criadas para identificar o que seria denominado por baixo, médio e alto índice de provimento nos recursos, indicam, no presente momento de análise de resultados que o índice de reforma é baixo, estando

na *proxy* 1, com índice entre 1 e 7, da análise dos 27 acórdãos do TJ/CE, desde o ano de 2016 até o ano de 2021.



Fonte: Elaboração própria, com bases nos dados do TJ/CE

Para ir além de somente demonstrar o que foi analisado e quais os reflexos que essa análise passa, a pesquisa indica, em formato de proposta de melhorias, a observação dos aspectos controversos analisados no artigo. Nesse tom, o que se propõe não é um abrandamento das colocações do TJ/CE, tampouco um aumento, sem nenhumnexo ou fundamento, dos índices de provimento meritório, e não somente para reconhecer nulidades, em temática de Direito Penal Econômico, em específico, o Penal Tributário. O que se propõe é uma análise crítica sobre a necessidade de aprimoramento e renovação desde as citações de doutrina levados ao corpo do Voto até a utilização de julgados do próprio TJ/CE para sustentar argumentação para qualquer dos resultados, com o intuito de começar a percorrer um caminho de combate ao crime econômico. E, para além do combate clássico, um combate apto a demonstrar que o melhor caminho é a prevenção. Punir menos, mas punir com maior tecnicidade e precisão.

5. Considerações finais

Respondendo ao problema de pesquisa e a partir da análise realizada pelo artigo, a hipótese inicial da pesquisa foi confirmada, podendo ser verificado que há baixo índice de provimento nos recursos em sede de apelação nas Câmaras criminais do Tribunal de Justiça do Estado do Ceará, das sentenças de 1º Grau quando versam sobre a matéria de crimes tributários, pertencendo ao grupo da *proxy* quantitativa (1), que vai de 1-7.

Contudo, a pesquisa não se limitou a tal resposta, obtendo, ainda os seguintes resultados quando da aplicação da metodologia de análise de conteúdo: 1) “Quem fala?”: nos 27 Votos, os emitentes dos discursos são os Desembargadores das 3 Câmaras Criminais do TJ/CE. 2) “Para dizer o que?”: para afirmar que : 1) nos crimes contra a ordem tributária, o réu, na qualidade de administrador, tem a obrigação de fiscalizar, administrar, gerenciar a empresa e zelar por sua regularidade, sob pena de responder por eventuais atos ilícitos cometidos; 2) havendo provas suficientes da atuação do agente à frente do negócio, aliadas à materialidade delitiva bem demonstrada, mostra-se necessária a resposta condenatória, ficando mantida a condenação determinada em primeiro grau. 3) “A quem?”: aos indiciados, sendo todas pessoas físicas, indiciados no artigo 1º da Lei nº 8137/90, por vezes conjugados com o artigo 11 da mesma lei, ou o artigo 71 do Código Penal Brasileiro. 4) “De que modo?”: por meio dos Votos dos Acórdãos, de maneira escrita, no recorte temporal de 2016/2021.

Sobre o quesito 5) “Com que finalidade?”: afirma-se ser um fortalecimento da cultura jurídica criminal quando da punição dos crimes econômicos. Porém, os 100% de ausência de provimento meritório representam a conversão da pena originária em penas restritivas de direito ou penas pecuniárias, as quais não passaram de 3 salários mínimos, o que somado dá o montante de pouco mais de R\$ 3.000 (três mil reais) em casos que houve a sonegação de R\$ 247.749,01 (duzentos e quarenta e sete mil, setecentos e quarenta e nove reais e um centavos de reais), a exemplo do processo de nº 0003101-94.2011.8.06.0041, o que torna assertiva a afirmação de ter um simbolismo nas punições muito mais que eficiência.

No que diz respeito ao questionamento 6) “Com que resultados?”: as *proxys* criadas para identificar o que seria denominado por baixo, médio e alto índice de provimento nos recursos, indicam, no presente momento de análise de resultados que o índice de reforma é baixo, estando na *proxy* 1, com índice entre 1 e 7, da análise dos 27 acórdãos do TJ/CE, desde o ano de 2016 até o ano de 2021.

Os objetivos da pesquisa foram atingidos, pois realiza-se esclarecimentos iniciais e necessários sobre o conceito uso de crimes econômicos, especialmente os crimes tributários; investiga-se e demonstra-se a metodologia da análise de decisões, conjuntamente com a metodologia de análise de conteúdo como forma de investigação empírica e necessária.

E, por fim, apresenta-se, de modo empírico, a tendência decisional do Tribunal de Justiça do Estado do Ceará, em crimes tributários, por meio da aplicação da Metodologia de Análise de Decisões (MAD).

Referências

ABRÃO, Carlos Henrique. **Crime Tributário: Um Estudo da Norma Penal Tributária**. São Paulo: IOB Thomson, 2007.

AFONSO, Thadeu José Piragibe. **O Direito Penal Tributário e os Instrumentos de Política Criminal Fiscal**. Porto Alegre: Núria Fabris Ed., 2012.

ANDRADE, Mariana Dionísio de. **As determinantes da sobrevivência política: uma análise sobre a duração dos secretários estaduais entre 1990 e 2016**. Tese (doutorado) - Universidade Federal de Pernambuco, CFCH. Programa de Pós-graduação em Ciência Política, Recife, 2018.

BUONICORE, Bruno Tadeu *et al.* Reflexões sobre a criminalização do não recolhimento de ICMS declarado. **Revista Brasileira de Ciências Criminais**, v. 167, p. 129-147, 2020.

BRASIL. Ministério da Economia. **Boletim de Finanças dos Entes Subnacionais – 2020**. Secretaria do Tesouro Nacional. 2020. Disponível em: <https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/boletim-de-financas-dos-entes-subnacionais/2020/114>. Acesso em 01.jun.2021

BRASIL. **Relatório de Carga Tributária no Brasil 2017 - Receita Federal**. Publicado em novembro de 2018. Disponível em: <http://www.quantocustaobrasil.com.br/artigos/sonegacao>. Acesso em 01.jun.2021

BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado do Ceará. **Recurso de Apelação Criminal de nº 0082601-77.2007.8.06.0001**. Relator: Francisco Carneiro Lima. Julgado em: 16 de abril de 2019.

BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado do Ceará. **Recurso de Apelação Criminal de nº 0413564-87.2010.8.06.0001**. Relator: Desembargador Francisco Martônio Pontes de Vasconcelos. Julgado em: 31 de julho de 2017.

CAVALI, Marcelo Costenaro. **Fundamento e limites da repressão penal da manipulação do mercado de capitais: uma análise a partir do bem jurídico da capacidade funcional alocativa do mercado**. 2017. 200f. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2017.

CAREGNATO, Rita Catalina Aquino; MUTTI, Regina. Pesquisa qualitativa: análise de discurso versus análise de conteúdo. **Texto & Contexto-Enfermagem**, v. 15, n. 4, p. 679-684, 2006.

COSTA, Helena Regina Lobo da. **Direito Penal Econômico e Direito Administrativo Sancionador: ne bis in idem como medida de política sancionadora integrada**. Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (FDUSP), 2013

EPSTEIN, Lee; LANDES, William M.; POSNER, Richard A. **The behavior of federal judges: a theoretical and empirical study of rational choice**. Cambridge: Harvard University Press, 2013.

FREITAS, Roberto; LIMA, Thalita Moraes. Metodologia de análise de decisões. **Universitas Jus**, v. 2, 2010

LUCCHESI, Guilherme Brenner. **A Punição da Culpa a Título de Dolo: O problema da chamada “cegueira deliberada”**. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade Federal do Paraná. Curitiba, 2017

MACHADO, Hugo de Brito. **Crimes contra a ordem tributária**. 1ª Ed. São Paulo. Atlas. 2008.

MACHADO, Maíra Rocha. Pesquisa em Debate: a aplicação da lei de crimes financeiros nos tribunais brasileiros. **Cadernos Direito GV**, v. 33, p. 01-226, 2010.

MORAES, Roque. Análise de conteúdo. **Revista Educação**, Porto Alegre, v. 22, n. 37, p. 7-32, 1999.

PEDRAZZI, Cesare. Problema di tecnica legislativa. In: **Diritto penale; III: Scritti di diritto penale dell' economia**. Milano: Istituto di Diritto Penale e Processuale Penale/Giuffrè 2003. p. 129-156.

REBOUÇAS, Sérgio Bruno Araújo. Supressão fraudulenta de tributo ou inadimplemento da obrigação tributária? Sobre a real diferença entre os crimes contra a ordem tributária do artigo 1º e os do artigo 2º da Lei nº 8.137/1990. **Revista de Estudos Criminais**, v. 19, n. 76, p. 79-98, 2020.

SALOMÃO, Heloisa Estellita. **A Tutela Penal e as Obrigações Tributárias na Constituição Federal**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

SCHOERPF, Patrícia. **Crimes Contra a Ordem Tributária: aspectos constitucionais, tributários e penais**. 1ª ed. (ano 2004), 5ª reimp. Curitiba: Juruá, 2008

SOUZA, Luciano Anderson; ARAUJO, Marina Pinhão. (Org.). **Direito penal econômico: leis penais especiais**. v. 2. 1. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020.