

UNIVERSIDADE PRESBITERIANA MACKENZIE

LAURA CARUY E SILVA

UMA ANÁLISE SOBRE A SONEGAÇÃO FISCAL E O DESVIO DE FINALIDADE DO
PROCESSO PENAL COMO MEIO DE EXECUÇÃO DE DÍVIDA TRIBUTÁRIA

São Paulo

2023

LAURA CARUY E SILVA

Trabalho de Graduação Interdisciplinar
apresentado como requisito para obtenção do
título de Bacharel no Curso de Direito da
Universidade Presbiteriana Mackenzie.

ORIENTADOR: ADALBERTO JOSÉ QUEIROZ TELLES DE CAMARGO ARANHA

São Paulo

2023

LAURA CARUY E SILVA

UMA ANÁLISE SOBRE A SONEGAÇÃO FISCAL E O DESVIO DE FINALIDADE DO
PROCESSO PENAL COMO MEIO DE EXECUÇÃO DE DÍVIDA TRIBUTÁRIA

Trabalho de Graduação Interdisciplinar
apresentado como requisito para obtenção do
título de Bacharel no Curso de Direito da
Universidade Presbiteriana Mackenzie.

Aprovada em:

BANCA EXAMINADORA

Examinador(a):

Examinador(a):

Examinador(a):

AGRADECIMENTOS

Reservo esse espaço para expressar meus mais sinceros agradecimentos a todos que colaboraram para a conclusão deste trabalho de conclusão de curso.

Em primeiro lugar, agradeço a meus pais, Mirian e Cassio, por todo o apoio, amor e incentivo ao longo dos anos de estudo e dedicação. O suporte de vocês foi imprescindível para chegar até esse momento acadêmico.

Agradeço também à minha avó, Adelina, por ser uma fonte de inspiração, por sua sabedoria, amor e por ser um exemplo de perseverança e determinação.

Não posso deixar de mencionar minha irmã Cintia, que sempre me apoiou e incentivou a perseguir meus objetivos acadêmicos e profissionais. Sua presença e suporte emocional foram essenciais para o sucesso deste projeto.

Meus cachorros, Mel e Nino, também merecem uma menção especial, por sua companhia inestimável, carinho e amor incondicional. Eles sempre estiveram presentes durante as longas horas de estudo e pesquisa, me proporcionando momentos de descontração e felicidade.

Agradeço especialmente a todos os amigos que fiz durante a faculdade, mas que com toda certeza levarei para vida toda e, também, aos amigos que fiz durante o estágio. Foi uma honra dividir minha graduação com vocês

E, por fim, não poderia deixar de agradecer ao meu orientador, Professor e Desembargador Adalberto José Queiroz Telles de Camargo Aranha que me guiou no processo de elaboração deste TCC.

A todos vocês, muito obrigado por tudo.

UMA ANÁLISE SOBRE A SONEGAÇÃO FISCAL E O DESVIO DE FINALIDADE DO PROCESSO PENAL COMO MEIO DE EXECUÇÃO DE DÍVIDA TRIBUTÁRIA

Laura Caruy e Silva

Resumo: O presente trabalho tem por objetivo examinar, por meio de uma pesquisa bibliográfica, se há um desvio de finalidade do direito penal como meio de execução de dívidas tributárias. Para tanto, analisou-se a criminalização dos delitos fiscais no Brasil, com foque no delito de sonegação fiscal. Foi feito o estudo do bem jurídico tutelado nesses delitos e o instituto despenalizador da sonegação fiscal e seus efeitos na efetiva punibilidade dessa conduta, com vistas a entender se há um cenário de ameaça de prisão por dívida. Ao final da pesquisa concluiu-se que há um desvirtuamento do direito penal nos crimes fiscais, utilizando-se o Estado deste para arrecadação de tributos e execução de dívidas dessa natureza.

Palavras-chave: Crimes contra a ordem tributária. Bem jurídico. Extinção da punibilidade. Súmula vinculante nº 24. Prisão por dívida.

Abstract: The present work aims to examine, through a bibliographical research, if there is a deviation from the purpose of criminal law as a means of executing tax debts. Therefore, the criminalization of tax offenses in Brazil was analyzed, focusing on the crime of tax evasion. A study was made of the legal interest protected in these crimes and the decriminalizing institute of tax evasion and its effects on the effective punishment of this conduct, in order to understand whether there is a threat of imprisonment for debt. At the end of the research, it was concluded that there is a distortion of criminal law in tax crimes, using the State to collect taxes and execute debts of this nature.

Keywords: Crimes against the tax order. Legal good. Extinction of punishment. Binding precedent nº 24. Imprisonment for debt.

Sumário: 1. Introdução. 1.1. A ordem tributária. 1.2. Bem jurídico no Direito Penal. 1.2.1. O bem jurídico nos crimes fiscais. 1.2.1.1. Corrente patrimonialista. 1.2.1.2. Corrente funcionalista. 2. O delito de sonegação fiscal (art. 1º da Lei 8.137/90). 2.1. Elementos do tipo penal – Inexistência de sonegação na modalidade dolosa. 2.2. Os meios executórios da sonegação fiscal do art. 1º. 2.2.1. Sonegação por omissão de informação ou declaração falsa - inciso I. 2.2.2. Sonegação por fraude à fiscalização tributária - inciso II. 2.2.3. Sonegação fiscal por falsificação de documento - inciso III. 2.2.4. Sonegação por utilização de documento falso

- inciso IV. 2.2.5. Sonegação por não emissão de documento fiscal de venda - inciso V. 2.3. Extinção da punibilidade com o pagamento. 3. A (in)dependência das esferas tributária e penal. 3.1. Direito Penal como *ultima ratio*. 3.2 Súmula Vinculante nº 24. 3.3. A divergência na interpretação da norma tributária pode ser interpretada como dolo para burlar o fisco? 4. Ação penal nos crimes fiscais. 4.1. Pendência de discussão judicial fiscal como questão prejudicial. 4.2. Ausência de justa causa no prosseguimento da ação penal quando existe a garantia do bem. 4.3. Desvio de finalidade do processo penal como forma de execução de dívidas tributárias. 4.3.1. As consequências da extinção da punibilidade com o pagamento do tributo e do possível desvio do bem jurídico tutelado. 4.3.2. (In)eficácia da criminalização dos crimes contra a ordem tributária. 5. Conclusão. 6. Referências.

1 Introdução

O objetivo deste trabalho é discutir se há um desvio de finalidade do processo penal como forma de execução de dívidas tributárias. Para tanto, serão analisados os possíveis efeitos do instituto da extinção da punibilidade com o pagamento do tributo nos crimes dessa natureza, dando ênfase ao delito de sonegação fiscal.

Inicialmente, no primeiro capítulo, discorrer-se-á sobre o bem jurídico no direito penal e a tutela dessa esfera para proteger a ordem tributária, fazendo-se a análise das correntes doutrinárias sobre o tema.

Em sequência, o delito de sonegação fiscal, tipificado no artigo 1º, da Lei nº 8.137/90, será minuciosamente analisado, bem como o instituto da extinção da punibilidade com o pagamento do tributo com a pesquisa acerca de sua evolução histórica no segundo capítulo.

Já o terceiro capítulo será reservado para análise da dependência das esferas criminal e tributária e o conceito de direito penal como a *ultima ratio*. Será feita a pesquisa sobre a Súmula Vinculante nº 24 e se a divergência na interpretação da norma fiscal pode ser considerada como dolo em fraudar o fisco.

Por fim, examinar-se-á no quarto capítulo o ponto central desta pesquisa, qual seja, se Estado se vale do processo penal para constranger o contribuinte a efetuar o pagamento do tributo que aquele entende devido, para que este não experiencie os efeitos e as consequências de uma possível condenação no âmbito criminal. A análise será feita sob a ótica dos efeitos da extinção da punibilidade com o pagamento, bem como da eficácia na criminalização dos delitos dessa natureza.

Pretende-se demonstrar à luz dos princípios do direito penal e do direito tributário, bem como da jurisprudência dos Tribunais Superiores, que o Estado se vale do processo penal

nos delitos fiscais não como reprimenda a conduta de sonegação de imposto e restauração da ordem social, mas sim como instrumento de arrecadação fiscal, desvirtuando sua finalidade.

1.1 A ordem tributária

A Constituição Federal não obstante não se valer da expressão “ordem tributária”, confere proteção implicitamente a este instituto no Título IV - Da Tributação e do Orçamento, onde em seu capítulo I - Do Sistema Tributário Nacional dispõe sobre os princípios que norteiam a tributação brasileira e sua organização.

Segundo Paulsen, a ordem tributária consiste:

Na tributação organizada e aplicada à luz de princípios como o da capacidade contributiva e o da capacidade colaborativa, da igualdade e da solidariedade, para, respeitadas as decisões políticas estampadas na legislação tributária quanto à distribuição da carga tributária e a participação de cada qual, prover os recursos necessários para que o estado realize as políticas públicas.¹

A relevância da proteção à ordem tributária se dá, pois, é por meio da arrecadação de tributos que o Estado é capaz de subsidiar o fornecimento de bens públicos como a saúde, educação, segurança, etc., bem como custear o próprio funcionamento da máquina estatal.

Nesse sentido, a ofensa e inobservância às legislações fiscais pelo contribuinte geram, por si só, sanções administrativas, comumente multas impostas pela Administração Tributária.

Contudo, considerando a importância de manutenção do equilíbrio no sistema arrecadatório para gestão de políticas públicas e, ainda, partindo da premissa de que uma falha neste sistema gera prejuízos à coletividade, o direito penal entra em cena para tutelar a ordem tributária e repreender condutas que a ofendam, especialmente com o emprego de fraude para ludibriar o Fisco e pagar menos imposto do que o devido.

Os crimes contra ordem tributária estão dispostos tanto em legislação especial esparsa, tipificados nos artigos 1º ao 3º da Lei nº 8.137/90, onde se encontra o delito de sonegação fiscal, objeto do presente artigo, como também no próprio Código Penal, a saber: apropriação indébita previdenciária (art. 168-A), sonegação de contribuição previdenciária (art. 337-A), excesso de exação (316, §1º), facilitação de contrabando ou descaminho (art. 318) e descaminho (art. 334).

Para os fins deste trabalho, dar-se-á enfoque ao delito de sonegação fiscal, tipificado nos art. 1º e da Lei nº 8.137/90.

1.2 Bem jurídico no Direito Penal

¹ PAULSEN, Leandro. **Tratado de direito penal tributário brasileiro**. São Paulo: Editora Saraiva, 2022.

O direito penal, com base no texto constitucional, salvaguarda os bens jurídicos lá presentes mais relevantes à manutenção da ordem social.

É o que nos ensina Prado: “O pensamento jurídico moderno reconhece que o escopo imediato e primordial do Direito Penal radica na proteção de bens jurídicos – essenciais ao indivíduo e à comunidade –, norteadas por princípios penais fundamentais”².

Nesse sentido, para que exista a criminalização de uma conduta, gerando-se assim, um ilícito penal, é necessário que haja a ofensa de um bem jurídico fundamental relevante o suficiente para a incidência de uma norma criminal, que, como se sabe é a mais gravosa das instâncias.

Tavares preceitua que: “Uma vez que não se possa demonstrar que a conduta incriminada implique uma lesão ou um perigo concreto de lesão de bem jurídico, não haverá infração penal, nem será legítima a norma que dispense essa demonstração”³ Portanto, quando o tipo incriminador não tem por trás um bem jurídico, ou se falte a este a necessária relevância penal, não há legitimação a esta tipificação, não podendo ter aplicabilidade dentro do ordenamento jurídico brasileiro.⁴

Nessa esteira, o conceito de bem jurídico relevante além de nortear a atuação do legislador em criar tipos penais, limita o *jun puniendi* do Estado com vistas a proteger os direitos fundamentais do indivíduo, especialmente a liberdade, servindo como ferramenta interpretativa para aplicação da legislação criminal, de acordo com os limites da Constituição e dos Estado democrático.⁵

Dessa forma, faz-se necessário para o presente artigo definir qual o bem jurídico relevante tutelado nos crimes contra ordem tributária, mais especificamente no delito de sonegação fiscal, o que será abordado a seguir.

1.2.1 O bem jurídico nos crimes fiscais

Os crimes fiscais entram no ramo do direito penal econômico, área que tutela e resguarda a ordem econômica, em que está inserida a ordem tributária. Essa proteção à ordem econômica surgiu com a evolução do direito criminal que na origem voltava-se a tutelar,

² PRADO, Luiz Regis. **Bem Jurídico Penal e Constituição**. 8ª Edição. Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2018. p. 82.

³ TAVAREZ, Juares. Prefácio. In: BADARÓ, Gustavo Henrique; BRENDA, Juliano (coord.). **Comentários à Lei de Abuso de Autoridade: Lei n. 13.869, de 5 de setembro de 2019**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020. p. 9.

⁴ SOUZA, Artur de Brito Gueiros (org.). **Inovações no direito penal econômico: contribuições criminológicas, político criminais e dogmáticas**. Brasília: Escola Superior do Ministério Público da União, 2011. p. 348.

⁵ PRADO, Luiz Regis. **Bem Jurídico Penal e Constituição**. 8ª Edição. Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2018. p. 95.

sobretudo, bens jurídicos patrimoniais e individuais, mas que com seu desenvolvimento, passou também a salvaguardar os bens jurídicos coletivos e pluriofensivos.⁶

Dessa forma, à respeito do surgimento do direito penal econômico podemos dizer que: “o ponto central agora não é mais a micro, mas sim a macrocriminalidade; não é mais o indivíduo, mas sim o coletivo”.⁷

Nesse contexto, diferentemente do direito penal tradicional, os crimes econômicos nem sempre tem um bem jurídico de fácil identificação, especialmente quando analisa-se os crime contra a ordem tributária, que tem muitos aspectos controvertidos, uma vez que as leis penais em matéria tributária buscam objetivos não claramente expostos e os doutrinadores fazem a interpretação dos bens tutelados a partir do trabalho do legislador.⁸

Portanto, não há consenso entre os juristas sobre o tema, existindo duas vertentes doutrinárias principais que conceituam de forma distinta qual o bem jurídico tutelado nos crimes fiscais, as correntes patrimonialista e funcionalista, que serão abortadas a seguir.

1.2.1.1 Corrente patrimonialista

A corrente doutrinária patrimonialista quando do surgimento da tutela penal à ordem tributária defendia o entendimento que os crimes fiscais tinham por objetivo a proteção ao interesse do fisco na arrecadação de receitas⁹.

Nesta senda, o bem jurídico a ser protegido para legitimar a intervenção do direito penal no direito tributário é o patrimônio do fisco, especialmente no tocante ao auferimento de receita fiscal, não havendo preocupação sobre qual a destinação seria dada àquele tributo arrecadado, ou seja, a sua finalidade.

Em relação ao entendimento da referida corrente, cumpre trazer à baila os ensinamentos de Ziembowicz que faz importantes considerações sobre o conceito patrimonialista do bem jurídico dos crimes tributários:

Entretanto, segundo esta compreensão puramente patrimonialista, o Estado teria quase que somente uma relação contratual com o cidadão, ou seja, um direito de crédito perante o contribuinte inadimplente, sem levar em conta outros deveres jurídico-tributários, como o dever de apresentar declarações e dados, submeter-se a fiscalizações e prestar informações. Desse modo, como

⁶ CASTELLAR, João Carlos. **Direito penal econômico versus direito convencional: a engenhosa arte de criminalizar os ricos para punir os pobres**. Rio de Janeiro: Revan, 2013.

⁷ LEBRE, Marcelo. **Introdução ao Direito Penal Econômico**. 1ª Edição. Curitiba: Inter Saberes, 202. p. 17.

⁸ SOUZA, Artur de Brito Gueiros (org.). **Inovações no direito penal econômico: contribuições criminológicas, político criminais e dogmáticas**. Brasília: Escola Superior do Ministério Público da União, 2011. p. 346.

⁹ *Ibidem*, p. 348.

o conceito patrimonialista de bem jurídico manifesta o entendimento privatístico de que a relação entre o Estado Fiscal e o contribuinte seria quase que de direito civil (contratualista), sem conseguir justificar o alcance, a gravidade e os fundamentos das incriminações penais tributárias, que vão muito além do prejuízo patrimonial (...).¹⁰

Pode-se extrair de seus ensinamentos que a apenas a tutela do patrimônio do Fisco como único bem jurídico a ser tutelado não poderia justificar a incidência do direito penal em matéria fiscal, uma vez que cria uma relação de direito civil entre o Fisco e o Contribuinte unicamente patrimonial e individual, relação essa que pode ser discutida e mesmo repreendida em uma esfera que não a do direito criminal que é a *ultima ratio*, conforme será abordado ao longo deste trabalho.

Considerando essa problemática, no presente, percebe-se que os doutrinadores que seguem essa corrente de entendimento, incorporaram a este posicionamento a proteção à justiça fiscal, concebida pelos princípios que regem o sistema tributário, tais quais, isonomia, capacidade contributiva e redistribuição de renda, de forma que a proteção patrimonial não tem caráter individual, justificando-se tutela penal pela proteção de interesses transindividuais¹¹.

Exemplo de um doutrinador moderno que segue essa vertente de posicionamento é José Paulo Baltazar Junior que define como bem jurídico dos crimes tributários sendo:

(...) a integridade do erário (TRF4, AC 19997.00013749-2, Rosa, 7ª T., u., 11.2.03), a arrecadação (STJ, CC 96497, Lima, 3ª S., u., 23.9.09) ou a ordem tributária, entendida como o interesse do Estado na arrecadação dos tributos, para a consecução de seus fins.¹²

Nessa esteira de entendimento, Bittencourt preceitua que o bem jurídico tutelado é o patrimônio administrado pela Fazenda Pública, na sua faceta de ingressos e gastos públicos:

A proteção aqui outorgada à ordem tributária e, especificamente, ao erário público, enquanto patrimônio administrado pela Fazenda Pública, não se estende ao patrimônio já formado, nem à boa gestão dos gastos; incide somente sobre a legítima expectativa de ingressos ao Tesouro Público, sem o qual não chegaria a constituir o patrimônio público propriamente dito.¹³

1.2.1.2 Corrente funcionalista

¹⁰ ZIEMBOWICZ, Rodrigo Luís. **Crimes Tributários**. São Paulo: Almedina, 2020. p. 113.

¹¹ SOUZA, Artur de Brito Gueiros (org.). **Inovações no direito penal econômico: contribuições criminológicas, político criminais e dogmáticas**. Brasília: Escola Superior do Ministério Público da União, 2011. p. 349.

¹² BALTAZAR JÚNIOR, José Paulo. **Crimes Federais**. São Paulo: Editora Saraiva, 2017. p. 385.

¹³ BITENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de direito penal econômico**. v. 1. São Paulo: Editora Saraiva, 2016. p. 723.

Em oposição e crítica ao conceito patrimonialista do bem jurídico tutelado pelos crimes tributários, surgiu a corrente funcionalista com uma nova visão acerca do tema, existindo dentro dela diferentes vertentes de pensamento e, para os fins do presente artigo, expor-se-á a corrente que mais se alinha com a tese aqui ventilada.

Pois bem. A referida vertente defende que a política fiscal do Estado serve não somente arrecadar receita destinada ao cumprimento de suas atribuições, mas também, mas também para incentivar o desenvolvimento econômico, controlar a inflação, desestimular comportamentos (finalidade regulatória extrafiscal) e redistribuir renda e promover a assistência social.

É o que nos ensina Hugo de Brito Machado, que apresenta o seguinte entendimento acerca do bem jurídico tutelado pelos crimes contra a ordem tributária:

Nos crimes contra ordem tributária, como esta expressão bem diz, o bem jurídico protegido é a ordem tributária e não o interesse na arrecadação do tributo. A ordem tributária, como bem jurídico protegido pela norma que criminaliza o ilícito tributário, não se confunde com o interesse da Fazenda Pública. A ordem tributária é o conjunto de normas jurídicas concernentes à tributação. (...) É o conjunto das normas jurídicas concernentes à tributação.¹⁴

Nesse sentido, seguindo a linha de entendimento dessa corrente, o posicionamento supracitado tem fundamento, uma vez que legitima primariamente a tutela penal nos crimes fiscais na proteção à ordem tributária como objeto de interesse público, estruturada juridicamente por normas, que não implica e se confunde no interesse arrecadatório da fazenda pública.

A respeito disso, sobreleva ressaltar que o inadimplemento do crédito tributário ou a mera divergência na interpretação da norma fiscal em que inexista contexto fraudulento, não podem ser interpretados pela Fazenda Pública como lesão ao bem jurídico da ordem tributária com vistas a respaldar a atuação do direito penal nestes casos.

As duas circunstâncias acima narradas trazem evidentemente redução no montante arrecadado pelo Estado, contudo, é imperioso destacar que dentro do ordenamento jurídico brasileiro estão disponíveis diversos outros meios administrativos e judiciais à Fazenda para executar seu regime arrecadatório, obviamente dentro dos princípios que regem o próprio direito tributários, deixando de existir justa capaz para legitimar atuação do direito penal nesses casos.

2. O delito de sonegação fiscal (art. 1º da Lei 8.137/90)

¹⁴ MACHADO, Hugo de Brito. **Crimes contra ordem tributária**. 2ª Edição. São Paulo: Atlas, 2009. p. 23.

Feitas essas considerações acerca do bem jurídico protegido nos crimes contra ordem tributária, passar-se-á nesse capítulo a analisar as particularidades acerca do delito de sonegação fiscal, previsto no art. 1º da Lei nº 8.137/90.

Pois bem. Antes de se adentrar nos elementos deste tipo penal, cumpre fazer a diferenciação entre os conceitos de elisão e evasão tributária, para auxiliar na compreensão do que se caracteriza efetivamente a sonegação fiscal.

Nesse contexto, a elisão é um meio lícito em que o contribuinte planeja sua atividade econômica de modo a evitar a carga tributária mais onerosa que irá incidir em seus negócios. Já a evasão fiscal, uma das modalidades da sonegação, se caracteriza pela utilização de meios fraudulentos para dissimular as obrigações tributárias oriundas de fatos geradores em que incidam a cobrança de tributos devidos para ludibriar o Fisco e suprimir sua cobrança.¹⁵

A respeito disso, Canto traz importantes ensinamentos contribuindo para a diferenciação entre a elisão e a evasão fiscal, vejamos:

(...) o único critério cientificamente aceitável para se diferenciar a elisão e a evasão é o temporal. Se a conduta (ação ou omissão do agente) se verifica antes da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária de que se trate, a hipótese será de elisão, pois, sempre tendo-se como pressuposto que o contribuinte não viole nenhuma norma legal, ele também não terá infringido direito algum do fisco ao tributo, uma vez que ainda não se corporificou o fato gerador (...).¹⁶

Por fim, é importante fazer a ressalva que o inadimplemento da obrigação tributária principal no prazo de vencimento estipulado, ou seja, o não pagamento do tributo - sem que haja a omissão de informações e documentos ao Fisco ou fraude – não constitui infração penal fiscal, mas tão somente infração administrativa, mesmo porque, não o ordenamento jurídico brasileiro não comporta prisão por dívidas.

2.1 Elementos do tipo penal – Inexistência de sonegação na modalidade dolosa

Dentro desta seção será feita a análise dos elementos objetivos e subjetivos do tipo penal de sonegação fiscal, previsto no artigo 1º da Lei nº 8.137/90, que consiste em:

Art. 1º 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;

¹⁵ PAULSEN, Leandro. **Tratado de direito penal tributário brasileiro**. São Paulo: Editora Saraiva, 2022. p. 207.

¹⁶ CANTO, Gilberto de Ulhoa. **Evasão e elisão fiscais, um tema atual** *apud* PAULSEN, **Leandro**. **Tratado de direito penal tributário brasileiro**. São Paulo: Editora Saraiva, 2022.

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.¹⁷

Primeiramente, cumpre pontuar quem são os sujeitos ativos e passivos do delito de sonegação fiscal. Em relação ao sujeito ativo, este é, em regra, o sujeito passivo da obrigação tributária principal, que pode ser o contribuinte ou o responsável pelo recolhimento do tributo¹⁸, enquanto o sujeito passivo do delito é o erário e, reflexamente, a sociedade.

O tipo penal possui dois verbos nucleares, o primeiro deles é “suprimir”, que significa eliminar, abolir, extinguir, impedir que o tributo/obrigação se configure, ou seja, sua a evasão total. A segunda ação do tipo é “reduzir”, em outras palavras, diminuir, abater, não recolher o montante que deveria ser pago ao Fisco.¹⁹

O objeto material do delito tipificado no artigo em comento são os tributos, cuja definição é feita pelo Código Tributário Nacional em seu artigo 3º e contribuições sociais, que são uma das espécies já contidas no gênero “tributo”, mas que o legislador optou por reforçar a proteção no tipo penal.

Tratando-se do elemento subjetivo, representado pelo dolo ou culpa do agente do delito, faz-se necessário pontuar que não há previsão legal da modalidade culposa desse crime, o que significa dizer que ao imputar-se a conduta de sonegação fiscal a um indivíduo, faz-se necessário comprovar que existiu de fato a vontade de suprimir ou reduzir o tributo devido.

A respeito do elemento subjetivo do tipo penal de sonegação fiscal, existe discussão doutrinária e jurisprudencial sobre se o dolo nesse crime é específico, portanto, se para a configuração do delito é necessário que tenha havido a intenção específica em fraudar o Fisco, ou se o dolo genérico basta para configuração do delito.

¹⁷ BRASIL. **Lei nº 8.137**, de 27 de dezembro de 1990. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. Diário Oficial da União: Brasília, 28 de dezembro de 1990.

¹⁸ JUNQUEIRA, Gustavo Octaviano Diniz; FULLER, Paulo Henrique Aranda. **Legislação penal especial**. v. 2. 2ª Edição. São Paulo: Premier Máxima, 2008. p. 661.

¹⁹ BITENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de direito penal econômico**. v. 1. São Paulo: Editora Saraiva, 2016. p. 725.

A matéria supracitada foi pauta de discussão pelo Superior Tribunal de Justiça que no julgamento do Agravo Interno nº 900.438/RS decidiu: “É assente na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça que os crimes contra a ordem Tributária previstos no artigo 1º da Lei nº 8.137/90 prescinde de dolo específico, bastando para a subsunção à norma o não recolhimento do tributo”²⁰.

Além disso, a sonegação fiscal é denominada pela doutrina de “crime de conduta vinculada”, pois, o legislador previu nos cinco incisos do tipo penal os meios pelos quais o ilícito penal pode ser perpetrado, sendo que a conduta que não se subsuma a esses dispositivos legais é considerada atípica.

É o que nos ensina Gustavo Octaviano Diniz Junqueira:

Trata-se portanto de crime de conduta vinculada, em que o legislador descreve precisamente a forma pela qual a infração penal pode ser praticada, donde se infere a atipicidade da supressão ou redução de tributo que emanar de comportamento diverso daqueles contidos nos incisos I a V do art. 1º. (...) Com efeito, a simples supressão ao redução de tributo, quando dissociada de qualquer das condutas instrumentais, (meios fraudulentos) dos incisos I a V do art. 1º representa mero inadimplemento, que pode ser ilícito tributário, mas nunca penal.²¹

Portanto que o delito tipificado no art. 1º da Lei nº 8.137/90 é um crime material, doloso – assim como todos os outros crimes contra ordem tributária – e de conduta vinculada aos meios executórios descritos nos incisos.

2.2 Os meios executórios da sonegação fiscal do art. 1º

Conforme já fora acima exposto, o delito em análise é o que a doutrina chama de “conduta vinculada”, ou seja, os incisos que sequenciam o caput do artigo servem para complementar o tipo penal de forma a descrever a conduta pela qual o crime irá se configurar.

Importante frisar que se trata de apenas um delito, com cinco condutas-meio que podem configurá-lo, existindo uma relação de subordinação entre os incisos e o caput, os quais não possuem completo sentido sem que seja feita uma análise em conjunto dos dois.

Dessa forma, os meios executórios para a prática de sonegação fiscal serão minuciosamente expostos e destrinchados nas próximas seções do presente artigo.

²⁰ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **AgRg no AREsp nº 900.438/RS**. Quinta Turma. Relator: Ministro Jorge Mussi. Data do Julgamento: 06/02/2018, Data da Publicação DJe: 19/02/2018. Acórdão.

²¹ JUNQUEIRA, Gustavo Octaviano Diniz; FULLER, Paulo Henrique Aranda. **Legislação penal especial**. v. 2. 2ª Edição. São Paulo: Premier Máxima, 2008. p. 666.

2.2.1 Sonegação por omissão de informação ou declaração falsa - inciso I

O art. 1º, inciso I, da Lei nº 8.137/90 dispõe como conduta da sonegação fiscal a omissão de informações ou prestar declaração falsa à fazenda pública com o objetivo de reduzir ou suprimir o pagamento de tributos.

Este inciso apresentar dois tipos de conduta, sendo a primeira delas omissiva, ou seja, a omissão de informações importantes para a arrecadação fiscal enquanto a segunda é uma conduta comissiva de prestar declaração falsa²². Em relação a omissão de dados relevantes sob a ótica tributária, Machado nos ensina que:

A expressão omitir informações, no contexto da lei há de ser entendida em termos. Não se refere a quaisquer informações, mas somente àquelas informações cuja omissão seja capaz de ensejar a supressão, ou a redução do tributo. (...) A omissão ou a falsidade, para que integrem o tipo penal em questão, devem ser aptas a impedir que a autoridade promova o lançamento do tributo pelos meios dos quais ordinariamente dispõe.²³

Nesse contexto, há diversas condutas que podem caracterizar a omissão de informações fiscalmente relevantes, por exemplo a omissão de valores relativos aos rendimentos tributáveis às autoridades fazendárias, ou até a omissão de bens para evitar a tributação.

Em relação à conduta de prestar declaração falsa, infere-se que a declaração verdadeira é aquela que o conteúdo é fidedigno ao fato tributável declarado, enquanto a falsa não, diferindo seu teor do fato declarado²⁴. A respeito disso Bittencourt nos ensina que:

A declaração falsa é aquela que contraria o real conteúdo que deveria ter, isto é, não há correspondência com o conteúdo autêntico que deveria apresentar; é aquela que não corresponde à realidade, que é inverídica, fictícia, ou seja, representada pela criação de fatos artificiais, inexistentes ou distorcidos sobre a declaração prestada.(...) Também aqui é necessário que o sujeito at vo do delito tenha o dever de prestar declaração às autoridades fazendárias sobre fatos com relevância tributária (fatos que fundamentam o nascimento da obrigação tributária ou repercutam sobre o quantum do débito).²⁵

²² JUNQUEIRA, Gustavo Octaviano Diniz; FULLER, Paulo Henrique Aranda. **Legislação penal especial**. v. 2. 2ª Edição. São Paulo: Premier Máxima, 2008. p. 667.

²³ MACHADO, Hugo de Brito. **Crimes contra ordem tributária**. 2ª Edição. São Paulo: Atlas, 2009. p. 340.

²⁴ *Ibidem*, p. 341.

²⁵ BITTENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de direito penal econômico**. v. 1. São Paulo: Editora Saraiva, 2016. p. 330.

Portanto, assim como na conduta de omissão, é também necessário que a falsidade na declaração de informações seja sobre fato tributariamente relevante para que haja a configuração do delito nos termos do artigo 1º, inciso I e deve existir o dever do autor do delito em prestar a declaração às autoridades fiscais.

2.2.2 Sonegação por fraude à fiscalização tributária - inciso II

A conduta descrita no inciso II é a de fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal.

Assim como no inciso I, a conduta da fraude pode ser omissiva ou comissiva, mas diferencia-se pelo momento em que é praticada, uma vez que neste dispositivo ocorre quando é feita a fiscalização tributária.

É imperioso também para caracterização do delito que a omissão de operação ou a inserção de elementos inexatos seja repercuta na atividade de fiscalização tributária, conforme nos ensina Paulo José da Costa Jr.

Tratando-se de dados irrelevantes, inidôneos à redução ou à eliminação do tributo, a omissão deles não caracterizará o crime. [...] O mesmo se diga da fraude, que deverá ser relevante, idônea para ensejar o prejuízo ao erário público, reduzindo-se ou eliminando-se o tributo a ser pago.²⁶

Ademais, a conduta descrita neste inciso trata-se de uma norma penal em branco, pois esse dispositivo legal não descreve propriamente quais seriam os livros fiscais que registram as operações fiscais, cabendo a Lei Tributária complementar o tipo penal.²⁷

Um exemplo de conduta que se enquadra no conceito trazido pelo inciso II é quando o contribuinte, visando a supressão do tributo, falsifica ou omite as operações tributáveis da sua empresa com o objetivo se enquadrar no regime jurídico do Simples Nacional, modalidade prevista no art. 146, inciso III, alínea d, da Constituição Federal, que favorece as microempresas e empresas de pequeno porte, de forma a incidir sobre essas pessoas jurídicas tributação menor.

2.2.3 Sonegação fiscal por falsificação de documento - inciso III

O meio para supressão ou redução do tributo disposto no inciso II é a conduta de falsificar ou alterar de nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda ou qualquer outro documento

²⁶ COSTA JÚNIOR, Paulo José da; DENARI, Zelmo. **Infrações tributárias e delitos fiscais**. 4ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2000. p. 122.

²⁷ COSTA, Cláudio. **Crimes de sonegação fiscal**. Rio de Janeiro: Revan, 2003. p. 84.

relativo à operação tributável. O referido dispositivo legal traz duas condutas comissivas, a primeira delas é a falsificação que, segundo Bittencourt significa:

(...) significa imitar, reproduzir fraudulentamente, de modo a fazer passar por verdadeiro o que não tem essa característica, ou seja, apresentar documento como se verdadeiro fosse, quando, na realidade, não o é. O ato de falsificar traz em seu bojo a finalidade de enganar, de ludibriar, de apresentar enganosa aparência de autêntico ou verdadeiro, numa simulação.²⁸

Nesse sentido, tratando-se da falsificação prevista neste inciso, esta é a falsidade material do documento, vez que o inciso II do artigo 1º da Lei nº 8.137/90 já prevê como conduta-meio a falsidade ideológica²⁹. Já a alteração consiste na modificação de um documento original, já depois deste estar definitivamente formado.

2.2.4 Sonegação por utilização de documento falso - inciso IV

O inciso IV define como conduta-meio a elaboração, distribuição, fornecimento, emissão ou utilização de documento que o agente saiba ou deva saber falso ou inexato.

Esse dispositivo legal diferencia-se das falsificações previstas nos incisos I a III, uma vez que este prevê a punição do agente que utilizou o documento falsificado, enquanto aquele prevê apenas a punição do agente falsificador.

Nesse sentido, o legislador pretendeu com a inserção das ações meio previstas neste artigo a criminalização de toda a cadeia de condutas que percorre-se para a supressão de tributo, desde a elaboração do documento falso e a efetiva sonegação do tributo com a utilização do documento, incluindo neste interim agentes que tenham distribuído, emitido ou fornecido o referido documento.³⁰

2.2.5 Sonegação por não emissão de documento fiscal de venda - inciso V

A última conduta meio prevista no artigo 1º é de:

V - negar ou deixar de fornecer quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, e 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.

²⁸ BITENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de direito penal econômico**. v. 1. São Paulo: Editora Saraiva, 2016.

²⁹ MACHADO, Hugo de Brito. **Crimes contra ordem tributária**. 2ª Edição. São Paulo: Atlas, 2009. p. 334.

³⁰ JUNQUEIRA, Gustavo Octaviano Diniz; FULLER, Paulo Henrique Aranda. **Legislação penal especial**. v. 2. 2ª Edição. São Paulo: Premier Máxima, 2008. p. 667.

Essa é a hipótese que criminaliza a conduta do contribuinte que suprime ou reduz tributo deixando de emitir nota fiscal, ou emitindo-a com um valor inferior ao da mercadoria ou serviço prestado.

Importante mencionar que, diferentemente dos inciso I a IV, a imputação da conduta do inciso V não pressupõe a constituição definitiva do crédito tributário, uma vez que, diante da ausência da documentação da operação de venda pelo contribuinte, pressupõe-se certo grau de probabilidade da sonegação fiscal, pois tal conduta omite o surgimento da obrigação tributária correspondente àquela operação comercial.³¹

2.3 Extinção da punibilidade com o pagamento

Os crimes contra a ordem tributária gozam de um controverso instituto despenalizador que é a extinção da punibilidade do delito com o pagamento do tributo, hoje previsto no artigo 9º, §2º da Lei nº 10.684/2003, *in verbis*:

Art. 9º É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei n. 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e nos arts. 168-A e 337-A do Decreto-Lei n. 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal, durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no regime de parcelamento.

§ 2º Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos neste artigo quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios.³²

Este instituto despenalizador foi importado do ordenamento jurídico de países como Austria, Alemanha e Espanha, os quais pressupõem que o contribuinte voluntariamente regularize a situação fiscal antes mesmo que haja a intervenção da administração pública para que a penalidade seja extinta.³³

Na legislação brasileira, o referido instituto desde sua criação, com o advento da Lei nº 4.729/65, sofreu diversas alterações até se tornar o que é hoje, especialmente no tocante ao marco temporal do pagamento do tributo para a extinção da punibilidade do delito.

Inicialmente, a lei supracitada dispunha que a extinção da punibilidade se dava quando o agente efetuava o pagamento do tributo antes de existir ação fiscal própria na esfera administrativa, conforme se extrai do texto legal abaixo transcrito:

³¹ PAULSEN, Leandro. **Tratado de direito penal tributário brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2022. p. 252.

³² BRASIL. **Lei nº 10.684**, de 30 de maio de 2003. Altera a legislação tributária, dispõe sobre parcelamento de débitos junto à Secretaria da Receita Federal, à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e ao Instituto Nacional do Seguro Social e dá outras providências. Diário Oficial da União: Brasília, 31 de maio de 2003.

³³ ZIEMBOWICZ, Rodriago Luís. **Crimes Tributários**. São Paulo: Almedina, 2020. p. 22.

Art. 2º Extingue-se a punibilidade dos crimes previstos nesta Lei quando o agente promover o recolhimento do tributo devido, antes de ter início, na esfera administrativa, a ação fiscal própria.

Em sequência, a Lei nº 8.137/90, em seu artigo 14, elasteceu o prazo para o pagamento do tributo até a decisão de recebimento da denúncia, contudo fora revogado no ano seguinte com a entrada em vigor da Lei nº 9.383/91.

Posteriormente, com o advento da Lei nº 9.249/95, a extinção da punibilidade com o pagamento do tributo foi reestabelecida, mantendo-se o mesmo lapso temporal anteriormente disposto, ou seja o recebimento da denúncia.

Por fim, a última alteração legislativa acerca do tema em questão surgiu com a Lei nº 10.684/03 – que dispõe sobre o parcelamento de débitos tributários junto às Autoridades Fiscais – e previu o instituto da extinção da punibilidade em virtude do pagamento integral do tributo sem que houvesse a definição de um marco temporal para tanto, podendo ocorrer em qualquer fase do processo penal.

Nesse sentido, os tribunais superiores consolidaram entendimento que o pagamento do tributo, a qualquer tempo, extingue a punibilidade do agente, mesmo que já tenha sido proferida sentença penal condenatória transitada em julgada.³⁴

3 A (in)dependência das esferas tributária e penal

É notório que dentro dos crimes contra ordem tributária existe uma vinculação do direito penal ao direito tributário. É o que Misabel Abreu Machado Derzi nos ensina quando diz que existe no ordenamento jurídico brasileiro uma sobreposição das normas tributária para a interpretação dos crimes fiscais:

São disciplinados em normas penais de sobreposição, de modo que sua identificação e penalização dependem da exata compreensão e extensão das normas tributárias, relacionadas com a espécie. Saber o que é tributo devido e se ele é devido ou quais são as obrigações acessórias, previstas nas leis tributárias, é essencial para o encontro da espécie penal.³⁵

Nesse sentido, Paulsen acredita que em decorrência das peculiaridades dos crimes fiscais, as esferas penal, administrativa e tributária estão imbricadas, unidas.³⁶ Não obstante,

³⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **HC nº 362.478/SP**. Quinta Turma: Relator: Ministro Jorge Mussi. Data do Julgamento: 14/09/2017, Data da Publicação DJe: 20/09/2017. Acórdão.

³⁵ DERZI, Misabel Abreu Machado. **Notas de atualização**. In: BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro. 11ª Edição. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 761.

³⁶ PAULSEN, Leandro. **Tratado de direito penal tributário brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2022. p. 66.

para que se materialize um crime contra ordem tributária, ou seja, um ilícito penal, é indispensável que haja primeiramente um ilícito fiscal.

No passado, contudo, vigorava o entendimento que as esferas administrativas e penal eram independentes, portanto, não era necessário o término do procedimento administrativo, por meio do qual o contribuinte discutia a regularidade da autuação, para que o Estado iniciasse uma ação penal imputando a conduta sonegação fiscal ao agente, o que gerava um cenário de patente ilegalidade e insegurança jurídica.

A respeito disso, no ano de 2009, o emblemático julgamento do HC nº 81.611/SP, pelo E. Supremo Tribunal Federal, sumulou o entendimento – que já vinha sendo adotado pelas Cortes Superiores – expedindo Súmula Vinculante nº 24 que estabelece o seguinte: “Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei nº 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo”.³⁷

É, portanto, um entendimento há muito superado pela jurisprudência que a esfera administrativa (fiscal) e a penal são totalmente independentes nos casos de infrações tributárias.³⁸

3.1 Direito Penal como *ultima ratio*

Como se sabe, o direito penal é a mais gravosa das instâncias, uma vez que lida com a privação da liberdade do indivíduo, devendo somente ser acionada quando todas as demais esferas forem exauridas e mesmo assim forem malsucedidas em solucionar uma questão relevante para a sociedade. É o que Paulsen nos leciona quando diz que:

Não é à toa que a doutrina e a jurisprudência ocupam-se dos princípios da fragmentariedade (a lei penal só pode alcançar uma parte dos ilícitos: os mais graves) e da subsidiariedade (a lei penal só deve atuar quando os demais meios de controle social, inclusive o direito administrativo sancionador, não deem conta de inibir e de reprimir de modo suficiente os ilícitos), referindo o direito penal como a *ultima ratio*.³⁹

Portanto à luz dos princípios que regem o direito penal, infere-se que este não pode e não deve servir como um mecanismo arrecadatório de tributos do Estado, pois a solução para cobrança de um tributo não pago pelo contribuinte encontra-se no direito civil, sobrando ao

³⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula Vinculante nº 42**. Data de aprovação: 02/12/2009, DJe nº 232 de 11/12/2009, p. 1, DOU de 11/12/2009, p. 1.

³⁸ LEBRE, Marcelo. **Introdução ao Direito Penal Econômico**. 1ª Edição. Curitiba: Inter Saberes, 2021. p. 128.

³⁹ PAULSEN, Leandro. **Tratado de direito penal tributário brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2022. p. 90.

direito penal apenas a reprimenda das condutas de agentes que intencionalmente agiram com vistas a suprimir ou reduzir um tributo devido.

3.2 Súmula Vinculante nº 24

A súmula vinculante nº 24 coloca como condição de objetiva de punibilidade para o oferecimento de denúncia pelos delitos tipificados no artigo 1º, inciso I a IV, da Lei nº 8.137/90 o lançamento definitivo do tributo, o que nada mais é que a inscrição em dívida ativa do crédito tributário devido após o fim do processo administrativo, conforme preceitua o artigo 201 do Código Tributário Nacional, abaixo transcrito:

Artigo 201 - Constitui dívida ativa tributária a proveniente de crédito dessa natureza, regularmente inscrita na repartição administrativa competente, depois de esgotado o prazo fixado, para pagamento, pela lei ou por decisão final proferida em processo regular.⁴⁰

A inscrição na dívida ativa dá fim ao processo administrativo, pressupondo certeza e liquidez do crédito tributário construído para que o Estado inicie a próxima etapa que é a execução fiscal⁴¹ e, em tese, conferiria o mesmo patamar de certeza aos órgãos de persecução penal para que iniciassem os procedimentos penais.

Ocorre que a inscrição em dívida ativa põe fim apenas à discussão administrativa acerca da regularidade da exação, cabendo ao contribuinte judicializar, ou não, o mérito da questão submetendo-a ao crivo do judiciário, o qual pode tanto decidir que o crédito tributário não é devido desconstituindo-o, como entender pela regularidade autuação, dando provimento ao fisco.

É inegável, portanto, que a decisão na esfera tributária tem significativo reflexo à própria materialidade do delito na esfera penal, pois não há como se dizer que houve sonegação fiscal de um crédito tributário que foi desconstituído pelo juízo fiscal, logo se o tributo jamais foi devido pelo contribuinte, como se pode inferir que este foi suprimido?

Ocorre que, o procedimento fiscal e penal muitas das vezes tramitam concomitantemente, o que pode ocasionar um cenário em que o contribuinte é condenado na esfera penal pelo delito de sonegação fiscal antes do término da discussão judicial que pode vir a desconstituir o crédito tributário.

⁴⁰ BRASIL. **Lei nº 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Diário Oficial da União: Brasília, 27 de outubro de 1966.

⁴¹ NUNES, Cleucio Santos. **Curso completo de direito processual tributário**. São Paulo: Saraiva, 2022. p. 166.

É o que pontua Paulsen quando diz que: “(...) transitando em julgado sentença desconstitutiva do crédito tributário por razões materiais, já não mais se poderá falar em supressão ou redução de tributo, porquanto considerado indevido pelo Judiciário, o que, por certo, fulminará a respectiva ação penal”⁴².

Diante deste cenário é imperioso questionar se a Súmula Vinculante nº 24 foi acertada em estabelecer o marco temporal do fim do processo administrativo como pressuposto objetivo para início do processo penal nos crimes contra ordem tributária, pois conforme acima exposto, existe um cenário latente de desrespeito aos princípios do processo, de forma geral, e de, ao menos, dois princípios basilares do processo penal que são a presunção de inocência e o *in dubio pro reo*.

Não obstante, tal questionamento tem ligação direta com a questão analisada no presente trabalho, que é a utilização do processo penal como meio de coerção ao contribuinte para efetuar o pagamento do crédito tributário, com isso extinguindo não só a punibilidade, mas também a discussão se este era devido ou não.

3.3 A divergência na interpretação da norma tributária pode ser interpretada como dolo para burlar o fisco?

Outro relevante ponto a ser tratado quando aborda-se os crimes fiscais é se a mera divergência de interpretação pelo contribuinte pela legislação tributária é suficiente para legitimar a intervenção do direito penal que, conforme já exposto neste trabalho é a *ultima ratio* – por ser a instância mais gravosa que o Estado dispõe para garantir a aplicação da lei e manutenção da ordem social – sendo imprescindível que a demonstração que o contribuinte agiu de forma espúria com vista a suprimir ou reduzir tributo, considerando que são delitos unicamente dolosos.

Nesse sentido, o E. Supremo Tribunal Federal já se manifestou no sentido que o entendimento diverso da lei tributária não justifica a instauração de um procedimento criminal, conforme se verifica da ementa extraída do acórdão proferido no julgamento do *Habeas Corpus* nº 72.584/RS, abaixo transcrita:

CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTARIA - ICMS - (...) - CREDITAMENTO - FRAUDE. A fraude pressupõe vontade livre e consciente. (...) Descabe confundir interpretação errônea de normas tributárias, passível de ocorrer quer por parte do contribuinte ou da Fazenda,

⁴² PAULSEN, Leandro. **Tratado de direito penal tributário brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2022. p. 200.

com o ato penalmente glosado, em que sempre se presume o consentimento viciado e o objetivo de alcançar proveito sabidamente ilícito.⁴³

Nesta mesma esteira de entendimento, Cícero Marcos Lima Lana nos ensina que:

(...) não se pode ter como ocorrido o crime quando há divergência de interpretação da legislação tributária, ou seja, nos casos em que o Fisco e o contribuinte dão ao comando legislativo interpretações antagônicas, diversas (...) tal fato não pode ser considerado como criminoso, uma vez que a fraude, o ardil, não estarão presentes.⁴⁴

Portanto, a divergência na interpretação da lei fiscal ou o erro no cálculo da alíquota a ser recolhida, seja por imperícia, negligência ou imprudência do contribuinte são tão somente infrações tributárias, mas não crimes por inexistir o dolo, ou seja a efetiva vontade de fraudar o fisco, que é o que Nucci discorre ao tratar sobre o tema:

(...) Esta é a única forma, em nosso entendimento, de evitar que o Direito Penal seja transformado em apêndice inadequado de Direito Tributário comum, buscando servir de instrumento do Estado para a cobrança de tributo. (...) Não há a forma culposa. Destaquemos que muitos contribuintes por erro no cálculo ou na avaliação do fato gerador, por imprudência, negligência, ou imperícia, terminam recolhendo tributo a menor ou deixando de fazê-lo. Cuida-se de mera infração tributária, mas não de crime.⁴⁵

4 Ação penal nos crimes fiscais

A ação penal nos crimes tributários é pública incondicionada, isso significa dizer que ela prescinde de manifestação de interesse da vítima para seu prosseguimento, sendo o Ministério Público o órgão acusatório apto a inaugurá-la com o oferecimento de denúncia a qual, normalmente – mas não obrigatoriamente – é acompanhada da representação fiscal para fins penais.

Nesse sentido, a Lei nº 8.137/90, que rege os delitos dessa natureza, expressamente dispõe em seu artigo 15 que “Os crimes previstos nesta lei são de ação penal pública, aplicando-se-lhes o disposto no art. 100 do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 - Código Penal.”

⁴³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **HC nº 72.584/RS**. Segunda Turma. Relator: Ministro Maurício Corrêa. Data do Julgamento: 17/10/1995, Data da Publicação: 03/05/1996. Acórdão.

⁴⁴ LANA, Cícero Marcos Lima. **Os crimes de sonegação fiscal e o princípio da intervenção mínima**. Campinas: Impactus, 2006. p. 61.

⁴⁵ NUCCI, Guilherme de Souza. **Leis penais especiais comentadas**. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2006. p. 257-258.

E não só isso, especialmente no tocante ao delito de sonegação fiscal, o que é o objeto do presente trabalho, o Supremo Tribunal Federal estabeleceu na Súmula nº 609 que “É pública incondicionada a ação penal por crime de sonegação fiscal”.⁴⁶

Portanto, nesta subseção serão abordados alguns fatores relevantes atinentes às ações penais que apuram o delito de sonegação fiscal previsto no art. 1º da lei supracitada para, ao final, esclarecer se o processo penal vem sendo utilizado como forma de execução de dívidas fiscais como consequência da forma em que a legislação atual rege esse delito.

4.1 Pendência de discussão judicial fiscal como questão prejudicial

Conforme já aqui discorrido, a constituição definitiva do crédito tributário é pressuposto objetivo para respaldar a pretensão punitiva nos crimes fiscais. Contudo, após o fim do procedimento administrativo, a discussão acerca da regularidade da exação poder ser levada para apreciação do judiciário o que gera um cenário onde o procedimento judicial fiscal e o procedimento penal, seja administrativo ou judicial, existam ao mesmo tempo.

Nesse contexto, a jurisprudência é firme ao entender que o processo penal não é a via adequada para discussão de vícios no procedimento fiscal, conforme pode-se extrair da decisão de julgamento do Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial nº 469137, pela quinta turma do STJ:

AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. PENAL. SONEGAÇÃO FISCAL E DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ART. 1º, I, DA LEI 8.137/1990 E ART. 337-A DO CP. MATERIALIDADE. CONSTITUIÇÃO DEFINITIVA DO CRÉDITO FISCAL. JUSTA CAUSA. ALEGAÇÃO DE VÍCIO NO PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO. VIA INADEQUADA. SÚMULA 7/STJ. (...)2. **É descabida a discussão sobre a nulidade ou não do procedimento administrativo fiscal em processo criminal. A alegação da existência de vícios no referido procedimento deve ser manejada na esfera adequada para o exercício da pretensão anulatória do crédito tributário, e não no âmbito da Justiça Criminal. Precedentes.** Ademais, a aferição da suposta irregularidade do ato de notificação inicial do contribuinte para responder ao procedimento administrativo no qual se constituiu o crédito tributário sonegado dependeria do reexame de matéria fático-probatória,

⁴⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula nº 609**. Data de aprovação: 17/10/1984.

medida que, em recurso especial, enfrenta o óbice da Súmula n. 7/STJ. 3. (...) ⁴⁷ (Grifos nossos)

Contudo, algumas decisões na esfera judicial tributária são aptas a ensejar a suspensão da ação penal nos termos do artigo 93 do Código de Processo Penal, por serem reconhecidas como questões prejudiciais, por indicarem que há razoável dúvida acerca da existência do crédito tributário, que é pressuposto objetivo para respaldar os procedimentos penais acerca deste delito. É o que se extrai da abalizada doutrina de Leandro Paulsen no seguinte trecho:

A concessão de tutela provisória em ação anulatória ou outras decisões eficazes, como a sentença em mandado de segurança e o acórdão em ação anulatória não sujeito a recurso com efeito tempestivo, impõem a suspensão da incerteza quanto à existência do crédito tributário, razão pela qual, inclusive, nos termos do art. 151, IV e V, do CTN, implicam a suspensão da sua exigibilidade.⁴⁸

A respeito da questão prejudicial, Renato Marcão nos ensina que:

Considera-se prejudicial toda controvérsia jurídica séria e fundada, cuja solução precedente se impõe, para que em momento seguinte e oportuno o juiz possa reconhecer no processo criminal a existência, ou não, de determinada infração penal. Seu julgamento tem relação direta com o objeto principal da ação e, portanto, dá fundamentação ao julgamento de mérito. Diz respeito à existência do delito imputado, e não às suas circunstâncias.⁴⁹

Portanto, verifica-se que nos crimes fiscais, dependendo do contexto judicial da discussão acerca da regularidade da exação tributária, isto impacta diretamente no trâmite do processo penal, uma vez que afeta a própria existência do delito.

4.2 Ausência de justa causa no prosseguimento da ação penal quando existe a garantia do bem

Além das causas de suspensão do processo penal acima expostas, verifica-se através de análise da jurisprudência atual que a garantia integral do crédito tributário afasta a justa causa para o prosseguimento de qualquer procedimento criminal.

Isto porque, após a citação do executado na Execução Fiscal, este pode oferecer os competentes Embargos à Execução mediante o acautelamento do Erário do valor do crédito tributário discutido, que pode ser feito mediante o depósito integral, a apresentação de fiança

⁴⁷ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **AgRg no AREsp nº 469.137/RS**. Quinta Turma. Relator: Ministro Reynaldo Soares da Fonseca. Data do Julgamento: 05/12/2017, Data da Publicação: 13/12/2017. Acórdão.

⁴⁸ PAULSEN, Leandro. **Tratado de direito penal tributário brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2022. p. 72.

⁴⁹ MARCÃO, Renato. **Código de Processo Penal comentado**. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 143.

bancária ou seguro garantia ou até o oferecimento de bens, conforme disposto na Lei de Execução Fiscal (Lei nº 6.830/80).

Nesse sentido, diante da aceitação dessa garantia pela Fazenda Pública, há apenas dois desfechos para questões tributárias, o primeiro é a desconstituição dos créditos, caso o julgamento da lide seja favorável ao contribuinte, o que afasta o elemento objetivo do tipo penal e, o segundo desfecho é a conversão da garantia em pagamento do tributo na hipótese de ser dado provimento ao Fisco, o que necessariamente acarreta na extinção da punibilidade do delito. É o entendimento das Cortes Superiores acerca do tema, conforme jurisprudência abaixo transcrita:

HABEAS CORPUS. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. INÉPCIA E FALTA DE JUSTA CAUSA. (...) GARANTIA INTEGRAL DOS VALORES DEVIDOS. TRANCAMENTO DA AÇÃO PENAL. ORDEM CONCEDIDA. (...) 6. (...) **Nessa situação, se em qualquer uma das ações a empresa for vencedora, significa que o respectivo débito tributário não era devido, sendo de rigor a absolvição dos pacientes em relação àquela parte da denúncia. Se por outro lado, ficar comprovada que o imposto era devido, a garantia oferecida deve, após o trânsito em julgado da decisão, ser entregue à Fazenda Pública, nos termos do art. 32, § 2º, da Lei nº 6.830/1980, (...). Nessa hipótese, nos termos da pacífica jurisprudência desta Corte e do Supremo Tribunal Federal, o pagamento integral do débito tributário é causa extintiva da punibilidade.**⁵⁰ (Grifos nossos)

RECURSO EM HABEAS CORPUS. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. (...) GARANTIA INTEGRAL DO DÉBITO ACEITA PELO JUÍZO CÍVEL. PROCESSO CRIMINAL QUE SERÁ EXTINTO INDEPENDENTE DA SOLUÇÃO APLICADA PELO JUÍZO CÍVEL. PREJUDICIALIDADE. RHC PROVIDO. (...) Embora não se desconheça o entendimento bastante consolidado desta Corte Superior no sentido de que a existência de ação anulatória de débito fiscal não obriga a suspensão da ação penal, haja vista a independência entre as esferas cível e criminal, também é bem verdade que, **ante as peculiaridades do caso, em que foram oferecidas e aceitas pelo juízo da Vara de execuções fiscais garantias integrais sobre os valores devidos, não se justifica a manutenção do processo criminal, pois, qualquer que seja a solução adotada nos autos da ação anulatória, a**

⁵⁰ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. HC nº 155.117/ES. Sexta Turma. Relator: Ministro Haroldo Rodrigues. Data do Julgamento: 09/02/2010, Data da Publicação DJe: 03/05/2010. Acórdão.

punibilidade dos crimes será extinta, quer pela própria desconstituição do crédito tributário, quer pelo pagamento integral do débito fiscal, já garantido em juízo. Proceder de modo diverso violaria os princípios da eficiência, economia processual e celeridade.⁵¹ (Grifos nossos)

O cenário acima exposto deslegitima a atuação do direito penal, pois não há justa causa para manutenção de procedimentos na esfera penal que estão fadados a serem extintos, sendo de rigor até questionar qual seria a utilidade do Estado em sequer iniciar tais processos, pois é um claro dispêndio excessivo de verbas públicas e movimentação da máquina estatal.

4.3 Desvio de finalidade do processo penal como forma de execução de dívidas tributárias

Esta seção é dedicada ao ponto e central do presente trabalho, que é a análise se existe um desvio de finalidade do processo penal como forma de execução de dívidas tributárias pelo Estado.

Para tanto, o tema será abordado a partir de duas perspectivas, sendo a primeira delas para apurar quais as consequências da extinção da punibilidade do pagamento, buscando-se examinar se há um desvio do bem jurídico tutelado nos delitos fiscais e, a segunda perspectiva é para ponderar sobre a efetividade da criminalização dos crimes tributários da forma como ela é feita atualmente no ordenamento jurídico brasileiro.

4.3.1 As consequências da extinção da punibilidade com o pagamento do tributo e do possível desvio do bem jurídico tutelado

Acerca das consequências da extinção da punibilidade com o pagamento, é imperioso pontuar que outros delitos patrimoniais, curiosamente, não gozam de tamanha benevolência por parte do legislador, pois, o arrependimento posterior (artigo 16 do Código Penal) ou a reparação do dano (artigo 65, inciso II, alínea b, do Código Penal), que se assemelhariam com os efeitos do pagamento do tributo para os crimes fiscais, tão somente são causas redutoras da pena, não extinguindo-as por completo.

Não obstante, este instituto nitidamente escancara a questão aqui ventilada acerca da utilização do processo penal como meio de execução de dívidas tributárias, vez que o sonegador vê como escapatória o pagamento do tributo para fazer cessar os gravosos efeitos de uma

⁵¹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **RHC nº 91.455/SC**. Sexta Turma. Relator: Ministro Néli Cordeiro. Data de Julgamento: 26/06/2018, Data da Publicação DJE: 04/09/2018. Acórdão.

possível condenação na esfera criminal, satisfazendo o interesse primordial do Fisco, tal qual, a arrecadação de receita.

Nessa esteira de entendimento cumpre trazer à baila os ensinamentos de Rodrigo Luiz Ziembowicz, que destaca que essa medida despenalizadora contraria frontalmente a evolução dos direitos e garantias do cidadão, conforme se extrai do trecho abaixo:

Assim, nesta evolução dos direitos e garantias dos cidadãos, com a busca constante por uma vida em sociedade mais justa, igualitária, incluindo um tratamento fiscal e penal tributário equânime, causa perplexidade o fato do pagamento do débito a qualquer tempo dar causa à extinção da punibilidade nos crimes fiscais, **permitindo-se inferir que esta mesma punibilidade tem origem, na verdade, na ausência de pagamento, nos moldes em que é aplicada no Brasil.** Esta situação contraria de forma cabal os direitos fundamentais gravados na Carta Política, bem como nos tratados e convenções internacionais sobre direitos humanos dos quais o Brasil é parte, **pois mantém a nefasta coerção estatal representada pela ameaça de prisão civil por dívida, afastada definitivamente pela Súmula Vinculante no 25 do Supremo Tribunal Federal:** “É ilícita a prisão civil de depositário infiel, qualquer que seja a modalidade do depósito (...) percebe-se que a extinção da punibilidade nos crimes fiscais, tal como atualmente é aplicada, não atende ao mais básico elemento ético de uma sociedade, **monetarizando ou comercializando a sanção penal.**⁵² (Grifos nossos)

Como se vê, os efeitos deste instituto comparam-se à prisão por dívida, o que é veemente vedado pelo ordenamento jurídico brasileiro, uma vez que o sonegador que possui condição financeira de efetuar o pagamento do tributo suprimido se vê livre de qualquer consequência penal do ilícito cometido, enquanto aquele que não tem os recursos certamente não terá o mesmo privilégio.

Outro aspecto que é importante considerar quando se pensa nesta medida despenalizadora é que a extinção da punibilidade a qualquer tempo enfraquece a verdadeira atuação do direito penal nos crimes desta espécie, servindo de certa forma como estímulo à sonegação, pois o fraudador deixa de temer a incidência do direito do direito penal, passando à utilizá-lo a seu favor. É o que Savio Guimarães Rodrigues nos ensina quando diz que:

A possibilidade de pagamento a qualquer tempo pode levar, inclusive á incoerência de o infrator, a seu exclusivo critério, poder se utilizar integralmente das vias administrativas, judiciais civis e judiciais criminais,

⁵² ZIEMBOWICZ, Rodrigo Luís. **Crimes Tributários**. São Paulo: Almedina, 2020. p. 44-45.

sucessivamente se assim o desejar, para só então, diante de uma condenação certa, realizar o pagamento e escapar à sanção. A depender das quantias envolvidas, esta opção pode até mesmo economicamente mais vantajosa que o cumprimento pontual das obrigações tributárias.⁵³

Dessa forma, verifica-se que os efeitos deste instituto no sistema punitivo tributário, embora respaldem o interesse arrecadatário do Estado, acabam por induzir a sonegação fiscal, pela ausência de punibilidade na esfera penal se houver o pagamento do tributo.

Outra perspectiva a ser analisada é se o processo penal vem sendo utilizado de forma a coagir o contribuinte a pagar pelo débito fiscal diante da grave mácula e sofrimento que suportar a simples existência de um procedimento penal acarreta.

É importante diferenciar neste caso o contribuinte que por um erro ou divergência interpretativa de norma fiscal foi parar no polo passivo de um procedimento penal, após a inscrição em dívida ativa do crédito tributário e se vê constrangido a quitar esse débito diante do temor da esfera penal, do efetivo sonegador que age por meios fraudulentos e premeditados com o exclusivo ânimo de obter vantagem ilícita em prejuízo ao Erário Público.

A respeito disso, Antonio Carlos Martins Soares⁵⁴ entende que a criminalização das infrações tributárias no Brasil busca, primordialmente, constranger o contribuinte a satisfazer as necessidades públicas mediante o pagamento do tributo, ficando em segundo plano a preservação da ordem jurídica tributária, a punição do agente e a restauração da paz social, de forma que a sanção penal funciona como “indisfarçável instrumento de pressão e cobrança do crédito público”.

Diante de todo o cenário que envolve o sistema punitivo criminal dos delitos fiscais, infere-se que o ordenamento jurídico brasileiro adere a institutos que privilegiam o pagamento do tributo em detrimento à efetiva punibilidade do agente.

Dessa forma, faz-se necessário distinguir a eficácia das normas jurídicas que regem o exercício do poder de tributar e a efetividade da arrecadação de receita fiscal. Isto porque, conforme nos ensina Hugo de Brito Machado:

A arrecadação de tributos deve ocorrer nos termos da lei, mas a pretensão arrecadatária muitas vezes manifesta-se além dos limites da lei e até contra a

⁵³ RODRIGUES, Savio Guimarães. **O bem jurídico-penal tributário: uma releitura do sistema punitivo brasileiro em matéria fiscal à luz de seu objeto de tutela**. 2013. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2013. p. 156.

⁵⁴ SOARES, Antonio Carlos Martins. **A Extinção da Punibilidade nos Crimes contra a Ordem Tributária**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010. p. 74.

lei. O Direito penal não protege, nem poderia proteger, a pretensão de arrecadar tributo além ou contra a lei, por isto mesmo, temos de entender que a lei penal, ao definir os crimes contra a ordem tributária, não está protegendo a pretensão de arrecadar, mas eficácia das normas jurídicas concernentes à tributação.⁵⁵

Nesse sentido, conforme se depreende do texto acima citado, a criminalização dos delitos fiscais não se confunde com o interesse arrecadatório da Fazenda Pública e, portanto, a pena não deveria estar somente vinculada à arrecadação fiscal e sim ao equilíbrio do sistema, de forma que o direito penal só é legítimo para incidir nessa matéria com fins de proteger o sistema como um todo, bem jurídico coletivo imprescindível à garantia dos direitos fundamentais.

Portanto, é possível inferir que há tanto um desvio do bem jurídico tutelado, como um desvio de finalidade do processo penal, que diante dos institutos despenalizadores aderidos nos crimes fiscais, deslegitimam a atuação do direito penal, servindo este apenas como meio de execução de dívidas fiscais.

4.3.2 (In)eficácia da criminalização dos crimes contra a ordem tributária.

Para tratar sobre a eficácia da criminalização dos crimes fiscais, cumpre trazer à baila a pesquisa desenvolvida por Rodrigo Ziembowicz acerca da quantidade de pessoas cumprindo pena pelo delito de sonegação fiscal no estado de São Paulo, que é a unidade federativa mais populosa de do país.

Pois bem. Entre os anos de 2013 e 2016, a quantidade de pessoas cumprindo pena por terem incorrido nos delitos tipificados nos artigos 1º a 2º da Lei nº 8.137/90 são de respectivamente, seis, dois, cinco e quatro.⁵⁶

Diante dos números apresentados, infere-se que o cumprimento de penas privativas de liberdade é uma realidade muito distante e rara quando se analisa o delito de sonegação fiscal e, em decorrência do instituto da extinção da punibilidade com o pagamento, só é condenado na esfera penal o cidadão que não possui poder econômico para quitar o tributo, estando, portanto, a liberdade condicionada ao pagamento de uma dívida.

E não só isso, a medida despenalizadora acima citada, diferentemente de outros institutos com o mesmo intuito, como a transação penal ou o acordo de não persecução penal, não possui limite de tempo e quantidade de vezes que pode ser utilizado, o que faz com que o

⁵⁵ MACHADO, Hugo de Brito. **Crimes contra ordem tributária**. 2ª Edição. São Paulo: Atlas, 2009.

⁵⁶ ZIEMBOWICZ, Rodrigo Luís. **Crimes Tributários**. São Paulo: Almedina, 2020. p. 28.

direito penal deixe de ter a atuação na prevenção geral de crimes e, nesse caso, o temor da possível perda da liberdade sirva apenas para a coação do agente na efetiva quitação da dívida fiscal, mas não da efetiva prevenção deste delito.

Em assim o fazendo, há um nítido desvio de finalidade do direito penal que não é mais a *ultima ratio legis*, mas sim um instrumento poderoso de cobrança de tributos. Mesmo porque, entre correr o risco de perder sua liberdade ou efetivar o pagamento da dívida fiscal, é muito lógico qual será a ação adotada pelo contribuinte.

Por fim, além de todo o desvirtuamento da esfera criminal, há uma grande “confusão entre as políticas criminais e o interesse na arrecadação, de uma forma que, mais importante do que punir ou coibir tais condutas, é a arrecadar a receita tributária”⁵⁷.

5 Conclusão

Por meio do presente estudo foi possível apurar a importância e dificuldade na identificação do bem jurídico tutelado pelo direito penal ao criminalizar condutas envolvendo a ordem tributária. Ainda sobre o bem jurídico nos delitos fiscais, foi feita a análise dos entendimentos defendidos pelas correntes doutrinárias patrimonialista e funcionalista, alinhando-se este artigo com a segunda corrente, que acredita que a tutela penal nos delitos dessa natureza protege a ordem tributária como um todo e não se confunde com a arrecadação de receita pelo estado.

No segundo capítulo desse trabalho foi feita a análise do delito de sonegação fiscal tipificado no artigo 1º da Lei nº 8.137/90 e de todas as condutas-meio pelas quais é possível suprimir ou reduzir tributo, fazendo-se também a análise histórica e evolutiva do instituto da extinção da punibilidade no ordenamento jurídico brasileiro.

O terceiro capítulo reservou-se a abordar sobre o direito penal como *ultima ratio* e a dependência entre a esfera tributária e penal, reconhecida por meio da Súmula nº 24 do STF, onde teceu-se algumas considerações sobre a possível consequências de se utilizar como marco temporal do fim do processo administrativo fiscal como requisito objetivo para tipificação dos delitos fiscais, especialmente no tocante à tese aqui ventilada da utilização do processo penal como meio de execução de dívidas fiscais.

⁵⁷ MENDONÇA, Silvio Mayronne Soares. **Do sistema punitivo fiscal brasileiro: Uma análise crítica acerca do bem jurídico tutelado e da incoerente utilização do direito penal tributário**. 2020. Dissertação (Mestrado em Direito) – Centro de Ciências Sociais Aplicadas, Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Natal, 2020. p. 69.

No quarto e último capítulo expôs-se o tema central do presente trabalho que se dispôs a analisar se existe um desvirtuamento do direito penal nos crimes tributários decorrente da instituição da punibilidade com o pagamento, valendo-se o Estado desse instituo para coagir o contribuinte a quitar suas dívidas fiscais, tendo sido feito um paralelo com a prisão por dívida.

Verificou-se com o presente estudo que a extinção da punibilidade com o pagamento do tributo deslegitima a atuação do direito penal nos crimes fiscais, ao mesmo passo que desvia a sua finalidade, pois este não deveria estar sendo como forma de cobrança de dívidas fiscais, pois para essa função existe o direito civil.

Com isso não se quer dizer que o direito penal não deve tutelar a ordem tributária, mas tão somente dizer que a forma como a criminalização dos delitos dessa natureza da forma com que é feita atualmente acaba por não proteger o bem jurídico objetivado, tutelando apenas o interesse arrecadatário do Estado.

Como consequência disso, constatou-se que nos crimes fiscais o direito penal deixou de atuar de forma a prevenir o cometimento do delito, mas até de certa forma incentivá-lo ante a certeza da impunidade pela ineficácia na forma em que é criminalizado.

Contudo, pode-se dizer que tal ineficácia é proposital pois, embora não seja efetiva na punição do delito de sonegação fiscal, é grande aliada do Estado na cobrança de dívidas tributárias, virando o direito penal um eficiente mecanismo para tanto.

6 Referências

BALTAZAR JÚNIOR, José Paulo. **Crimes Federais**. São Paulo: Editora Saraiva, 2017.

BITENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de direito penal econômico**. v. 1. São Paulo: Editora Saraiva, 2016.

BRASIL. **Lei nº 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Diário Oficial da União: Brasília, 27 de outubro de 1966.

BRASIL. **Lei nº 6.830**, de 22 de setembro de 1980. Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências. Diário Oficial da União: Brasília, 24 de setembro de 1980.

BRASIL. **Lei nº 8.137**, de 27 de dezembro de 1990. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. Diário Oficial da União: Brasília, 28 de dezembro de 1990.

BRASIL. **Lei nº 10.684**, de 30 de maio de 2003. Altera a legislação tributária, dispõe sobre parcelamento de débitos junto à Secretaria da Receita Federal, à Procuradoria-Geral da Fazenda

Nacional e ao Instituto Nacional do Seguro Social e dá outras providências. Diário Oficial da União: Brasília, 31 de maio de 2003.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **AgRg no AREsp nº 900.438/RS**. Quinta Turma. Relator: Ministro Jorge Mussi. Data do Julgamento: 06/02/2018, Data da Publicação DJe: 19/02/2018. Acórdão.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **AgRg no AREsp nº 469.137/RS**. Quinta Turma. Relator: Ministro Reynaldo Soares da Fonseca. Data do Julgamento: 05/12/2017, Data da Publicação: 13/12/2017. Acórdão.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **HC nº 155.117/ES**. Sexta Turma. Relator: Ministro Haroldo Rodrigues. Data do Julgamento: 09/02/2010, Data da Publicação DJe: 03/05/2010. Acórdão.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **HC nº 362.478/SP**. Quinta Turma: Relator: Ministro Jorge Mussi. Data do Julgamento: 14/09/2017, Data da Publicação DJe: 20/09/2017. Acórdão.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **RHC nº 91.455/SC**. Sexta Turma. Relator: Ministro Néfi Cordeiro. Data de Julgamento: 26/06/2018, Data da Publicação DJe: 04/09/2018. Acórdão.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **HC nº 72.584/RS**. Segunda Turma. Relator: Ministro Maurício Corrêa. Data do Julgamento: 17/10/1995, Data da Publicação: 03/05/1996. Acórdão.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula nº 609**. Data de aprovação: 17/10/1984.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula Vinculante nº 42**. Data de aprovação: 02/12/2009, DJe nº 232 de 11/12/2009, p. 1, DOU de 11/12/2009, p. 1.

CANTO, Gilberto de Ulhoa. **Evasão e elisão fiscais, um tema atual** *apud* PAULSEN, **Leandro**. Tratado de direito penal tributário brasileiro. São Paulo: Editora Saraiva, 2022.

CASTELLAR, João Carlos. **Direito penal econômico versus direito convencional: a engenhosa arte de criminalizar os ricos para punir os pobres**. Rio de Janeiro: Revan, 2013.

COSTA JÚNIOR, Paulo José da; DENARI, Zelmo. **Infrações tributárias e delitos fiscais**. 4ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2000.

COSTA, Cláudio. **Crimes de sonegação fiscal**. Rio de Janeiro: Revan, 2003.

DERZI, Misabel Abreu Machado. **Notas de atualização**. *In*: BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro. 11ª Edição. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

JUNQUEIRA, Gustavo Octaviano Diniz; FULLER, Paulo Henrique Aranda. **Legislação penal especial**. v. 2. 2ª Edição. São Paulo: Premier Máxima, 2008.

LANA, Cícero Marcos Lima. **Os crimes de sonegação fiscal e o princípio da intervenção mínima**. Campinas: Impactus, 2006.

LEBRE, Marcelo. **Introdução ao Direito Penal Econômico**. 1ª Edição. Curitiba: Inter Saberes, 202.

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

MARCÃO, Renato. **Código de Processo Penal comentado**. São Paulo: Saraiva, 2016.

MENDONÇA, Silvio Mayronne Soares. **Do sistema punitivo fiscal brasileiro: Uma análise crítica acerca do bem jurídico tutelado e da incoerente utilização do direito penal tributário**. 2020. Dissertação (Mestrado em Direito) – Centro de Ciências Sociais Aplicadas, Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Natal, 2020.

NUCCI, Guilherme de Souza. **Leis penais especiais comentadas**. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2006.

NUNES, Cleucio Santos. **Curso completo de direito processual tributário**. São Paulo: Saraiva, 2022.

PAULSEN, Leandro. **Tratado de direito penal tributário brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2022.

PRADO, Luiz Regis. **Bem Jurídico Penal e Constituição**. 8ª Edição. Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2018.

RODRIGUES, Savio Guimarães. **O bem jurídico-penal tributário: uma releitura do sistema punitivo brasileiro em matéria fiscal à luz de seu objeto de tutela**. 2013. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2013.

SOARES, Antonio Carlos Martins. **A Extinção da Punibilidade nos Crimes contra a Ordem Tributária**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010.

SOUZA, Artur de Brito Gueiros (org.). **Inovações no direito penal econômico: contribuições criminológicas, político criminais e dogmáticas**. Brasília: Escola Superior do Ministério Público da União, 2011.

TAVAREZ, Juarez. Prefácio. *In*: BADARÓ, Gustavo Henrique; BREDA, Juliano (coord.). **Comentários à Lei de Abuso de Autoridade: Lei n. 13.869, de 5 de setembro de 2019**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020.

ZIEMBOWICZ, Rodrigo Luís. **Crimes Tributários**. São Paulo: Almedina, 2020.



TERMO DE AUTENTICIDADE DO TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

Eu, LAURA CARUY E SILVA discente regularmente matriculado (a) na disciplina TCC II, da 10ª etapa do curso de Direito, matrícula nº 41822757, período matutino, turma 10ºD, tendo realizado o TCC com o título: Uma Análise Sobre A Sonegação Fiscal E O Desvio De Finalidade Do Processo Penal Como Meio De Execução De Dívida Tributária sob a orientação do(a) Professor(a) Adalberto José Queiroz Telles De Camargo Aranha declaro para os devidos fins que tenho pleno conhecimento das regras metodológicas para confecção do Trabalho de Conclusão de Curso (TCC), informando que o realizei sem plágio de obras literárias ou a utilização de qualquer meio irregular.

Declaro ainda que, estou ciente que caso sejam detectadas irregularidades referentes às citações das fontes e/ou desrespeito às normas técnicas próprias relativas aos direitos autorais de obras utilizadas na confecção do trabalho, serão aplicáveis as sanções legais de natureza civil, penal e administrativa, além da reprovação automática, impedindo a conclusão do curso.

São Paulo, 10 de maio de 2023 .

Assinatura do discente