

UNIVERSIDADE PRESBITERIANA MACKENZIE

DÍMITRI MOLINA FLORES

**IMPLICAÇÕES ONTOLÓGICAS DA EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE NOS  
CRIMES DE SONEGAÇÃO FISCAL**

UMA ANÁLISE SOBRE A UTILIZAÇÃO DOS CRIMES CONTRA A ORDEM  
TRIBUTÁRIA COMO AMEAÇA DE PRISÃO POR DÍVIDA FISCAL

SÃO PAULO

2020

DÍMITRI MOLINA FLORES

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

ORIENTADOR: PROF. DR. EVERTON LUIZ ZANELLA

São Paulo

2020

DÍMITRI MOLINA FLORES

**IMPLICAÇÕES ONTOLÓGICAS DA EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE NOS  
CRIMES DE SONEGAÇÃO FISCAL**

**UMA ANÁLISE SOBRE A UTILIZAÇÃO DOS CRIMES CONTRA A ORDEM  
TRIBUTÁRIA COMO AMEAÇA DE PRISÃO POR DÍVIDA FISCAL**

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

Aprovado em:

BANCA EXAMINADORA

---

Examinador(a):

---

Examinador(a):

---

Examinador(a):

Este trabalho é especialmente dedicado a todas as vítimas indiretas da ganância humana, sacrificadas diuturnamente para que se ponha mais uma moeda de sangue na montanha do ouro daqueles que nem mesmo a Lei é capaz de obrigar a contribuir com o mínimo.

## AGRADECIMENTOS

Devo especial agradecimento, em primeiro lugar, aos meus pais, por todo o suporte (material e, principalmente, imaterial) que sempre me deram, eternos entusiastas das minhas decisões, mesmo quando pareciam grandes aventuras, por todo o amor e carinho com que sempre me criaram, me trataram e me forneceram, não importando a circunstância.

Agradeço de forma igualmente especial à Luiza, minha companheira de todas as horas, ouvinte de todas as minhas indagações e anseios, sempre motivação determinante do meu progresso acadêmico, profissional e, sobretudo, humano. Ainda devo agradecer a Nilo e Vera Batista, meus filhos de quatro patas que não conhecem nada além do amor.

Todos vocês, durante todo esse período conturbado me trouxeram inúmeros momentos de diversão, alegria e conforto, contribuindo de forma especial para que esse período fosse mais leve.

Agradeço imensamente ao meu orientador, Professor Everton Zanella, que sempre acreditou em mim, desde o primeiro momento que fui seu aluno e, ainda agora, na conclusão dessa etapa tão importante da minha vida.

Aos professores tanto fora quanto da área do Direito Penal que tive a felicidade de conhecer nesse meio tempo, merecem meus mais sinceros agradecimentos. Eu não conseguiria listar todos aqui, mas me lembro de cada um de vocês. Muito mais do que aprender Direito, tiveram fundamental papel na transformação da minha vida, sendo determinante à existência de duas pessoas diferentes: a que entrou na graduação e a que ora se gradua.

Especialmente na área penal, a área que me escolheu antes mesmo de adentrar a graduação em Direito, sou eternamente grato ao Professor Alexis Couto de Brito por ter sido a primeira pessoa a permitir que o Direito Penal correspondesse a todas as expectativas que eu tinha quando deixei a graduação em Engenharia para seguir o meu sonho na área jurídica. Jamais esquecerei da primeira aula de Direito Penal que tive.

Digo ainda que tais expectativas foram continuadas e perpetuadas pelos professores e amigos José Reinaldo, Fabio Bechara, André Boiani, Edson Knippel e o próprio professor Everton: obrigado por todos os ensinamentos que farão parte da minha vida pessoal e profissional até o fim dos meus dias.

Deixo um agradecimento especial para o meu chefe e amigo Andrey Borges de Mendonça, eterna inspiração profissional e humana, referência para toda a comunidade jurídica e para seus pares no MPF, cujas lições e conselhos não serão esquecidos jamais. O período sob sua supervisão, além de todo apoio e amizade, serviu para o meu crescimento profissional e pessoal de uma maneira que eu não poderia explicar por aqui. Talvez nunca realmente saiba o quão importante foi esse período que passamos no MPF.

E nesse período estão inclusos toda a assessoria do 36º Ofício, pessoas com que cresci diariamente. Ebenau, Aline, Mari e Wodan muito obrigado por todos os ensinamentos e por todo caloroso acolhimento no MPF. Não poderia ter caído em um lugar melhor para trabalhar, local em que se aprende o real significado da palavra “time”. Jamais imaginei encontrar em único lugar tanto talento, amizade, apoio e notável dedicação e empenho por parte de todos, sendo um modelo a ser seguido não apenas pelo MPF, mas por todo o serviço público. Não é nenhum exagero dizer: se todo o serviço público fosse como o 36º Ofício, o tema desse TCC talvez jamais precisasse ser abordado. Que sorte, oportunidade e privilégio de cada estagiário que passar por essa equipe! Inclusive minha.

Reservo sinceros agradecimentos ao delegado de Polícia Federal Rodrigo Luís Ziembowicz. Após ter projetado a minha monografia, encontrei a sua novíssima dissertação, publicada ainda neste ano, com a mesma temática. O cuidado e o perfeccionismo que circundam sua obra foram fundamentais para que eu pudesse desenvolver esse trabalho, tendo sido determinante para a compreensão do fenômeno da sonegação fiscal e a sua implicação no seio social. Apesar de tê-lo conhecido apenas através de um livro, foi o suficiente para se tornar uma grande inspiração. Muito obrigado.

Por fim, agradeço a Edwin Sutherland por ter dedicado parte de sua vida para jogar luz sobre as atrocidades diariamente praticadas por aqueles que mais deveriam contribuir para com a coletividade, perpetradas através da arma mais perigosa de todas, que atinge a todos de uma única vez: a caneta.

*“A noção de que a coisa pública, em vez de ser ‘de todos’, é ‘de ninguém’ traz implícita a lógica de que é menos grave se apropriar dela.”*

*(Jorge Pontes e Márcio Anselmo)*

## RESUMO

O presente trabalho analisou a compatibilidade do instituto da extinção da punibilidade por meio do pagamento do débito fiscal nos crimes contra a ordem tributária com o ordenamento jurídico brasileiro a partir do método científico. Buscou-se responder à pergunta central, se a existência desse instituto desvirtua o Direito Penal, transformando suas estruturas próprias de coerção e coação (pena privativa de liberdade) como meio de arrecadação fiscal por via escusa, e assim, transformar as agências de persecução penal em coletoras dos tributos, por meio da ameaça de prisão, tributos os quais o Fisco é incapaz de coletar pela via administrativa ordinária. Para tanto, utilizou-se o método lógico-dedutivo aliado a dados e observações empíricas de natureza estatística e outras formas de representação da realidade, como a análise do processo legislativo dos diplomas envolvidos e a comparação do presente instituto com prisão civil por dívida e outras formas de extinção de punibilidade existentes. Ao final do trabalho, foi possível concluir pela resposta afirmativa, realizar análise e sugestão de política criminal a fim de corrigir as atuais distorções ocasionadas por esse instituto.

**Palavras-chaves** crimes contra a ordem tributária; extinção da punibilidade; prisão por dívida fiscal.



## ABSTRACT

This research analyzed the compatibility of the criminal law institute of extinguishing the criminal liability by paying the fiscal debt in tax crimes and the Brazilian legal order from scientific method. The central point investigated was if the Criminal Law was transformed into tax collection tool by deviation of its purposes, acting as an intimidating instrument in service of Tax Law by the prison threat. In this way, analyses if criminal justice agencies were used as tax collectors to compensate the State inefficiency in collecting taxes. The research was conducted by deductive-logical method applied over empirical observation, statistics, law making process and comparisons with prison for debt institute and another species of criminal liability extinguishment. The research drove to an affirmative conclusion, after what was made a political analysis of this institute viability.

**Key-Words:** tax crimes; extinction of the criminal liability; prison for tax debt.

## SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	11
1. INFRAÇÃO ADMINISTRATIVO-TRIBUTÁRIA E INFRAÇÃO PENAL-TRIBUTÁRIA.....	15
2. OS NÚMEROS DA SONEGAÇÃO FISCAL.....	19
2.1 A ASSIMILAÇÃO DA SONEGAÇÃO FISCAL COMO UMA CULTURA EMPRESARIAL NO BRASIL.....	22
2.2 A INEFICIÊNCIA DO FISCO EM ARRECADAR OS TRIBUTOS SONEGADOS: O GARGALO DAS EXECUÇÕES FISCAIS.....	27
3. DOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA.....	30
4. A EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE PELO PAGAMENTO DO TRIBUTO E AS SUAS IMPLICAÇÕES ONTOLÓGICAS NOS CRIMES TRIBUTÁRIOS.....	39
4.1 OS SUCESSIVOS DIPLOMAS NORMATIVOS DO PROGRAMA DE RECUPERAÇÃO FISCAL NO BRASIL (REFIS).....	41
4.2 CRIMES TRIBUTÁRIOS: PRISÃO POR DÍVIDA FISCAL?.....	47
4.3 DA VEDAÇÃO DE ORDEM MATERIAL QUE IMPEDE A OPÇÃO POLÍTICA DO LEGISLADOR PELA ARRECADAÇÃO EM DETRIMENTO DA IMPOSIÇÃO DE PENA 50	
5. O BEM JURÍDICO ‘ORDEM TRIBUTÁRIA.....	54
6. A LEGITIMIDADE DO DIREITO PENAL PARA TUTELAR A ORDEM TRIBUTÁRIA 64	
7. A EXTINÇÃO INCONDICIONAL DA PUNIBILIDADE PELO PAGAMENTO DO TRIBUTO E OS CRIMES DE COLARINHO BRANCO: UMA REFLEXÃO NECESS.....	67
CONCLUSÃO.....	70
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	77

## INTRODUÇÃO

Os avanços sociais vistos nos últimos anos, especialmente quanto ao crescente interesse popular em acompanhar a o cotidiano e os bastidores do Poder na capital federal, representam um salto quântico na direção da transformação política do Estado brasileiro, sabidamente um Estado arruinado pelos seus governantes desde a sua origem mais remota.

Parte desta ruína, devida à cleptocracia instaurada no seio do Poder Político brasileiro ainda na fase embrionária da formação de suas estruturas de Poder, desde o século XVI, foi perpetuada e levada a cabo, desde então, por políticos “profissionais” que construíram uma estrutura bem solidificada e estável de supremacia legal, na qual o mandato se tornou uma carreira e uma profissão no contexto de uma democracia apenas aparente, mas em que não existe a verdadeira alternância no exercício do Poder.

Essa estrutura levou a uma situação social e economicamente insuportável, escancarada diariamente por meio de escândalos cada vez maiores e mais ousados de corrupção e apropriação da coisa pública, pelos próprios agentes eleitos e delegados do Estado – ambos supostos depositários da confiança popular.

A insustentabilidade desse sistema corrompido culminou nas maiores mobilizações já vistas no país contra a corrupção e a lavagem de dinheiro, sustentando gigantescas operações policiais de investigação criminal, em uma tentativa desesperada de realizar um feito inédito: submeter a alta “corte” brasileira ao império da Lei – a mesma Lei a que os “súditos”, inclusive as autoridades estatais em sua faceta de cidadãos, estão submetidos. Minimamente tentar romper com o *status* supremo do Poder Político daqueles que nunca foram “gente como a gente”.

Em meio a todo o clamor pela ética pública, esqueceu-se, porém, de olhar para a ética privada e para o Poder Econômico. Nesse cenário não se percebeu que o sustento e o financiamento de todos os serviços públicos e de tudo que é feito pelo Estado é originário do próprio povo, sendo o “ralo da corrupção” apenas uma das diversas causas da ruína do Estado.

No contexto apontado, a sonegação fiscal é responsável pelo “desvio” de recursos cerca de 7 vezes maior que a corrupção, sendo uma das maiores – senão a maior concausa do subdesenvolvimento das estruturas estatais, da qualidade dos serviços públicos brasileiros e de o país ocupar o 2º lugar no ranking concentração de renda mundial. Apenas com o valor das cifras conhecidas a sonegação a cada ano chega a alcançar a ordem de dezenas de vezes o valor total estimado usurpado pelo Poder Político na famigerada Operação Lava Jato da Polícia

Federal, referente a vários anos de prática criminosa reiterada. Quando se analisam as cifras ocultas, o que só se pode fazer por especulação, passa a ser centenas de “Lava Jatos” em danos provocados à coletividade – anualmente.

Durante muito tempo a sonegação fiscal foi subestimada, pois é um delito de efeitos indiretos, difusos e distantes do seu autor. Nunca se deu a devida atenção a esta forma de delito, que pode ser enquadrada como uma espécie “corrupção privada”, podendo ainda envolver agentes públicos, mas que é essencialmente levada a cabo por um particular.

Essa invisibilidade do delito no seio social permitiu que se chegasse a uma situação endêmica, grande a ponto de ser impeditivo do progresso socioeconômico nacional. Apesar de ser conduta com origem em um particular não dotado de poder estatal, a sonegação fiscal não é nem pode ser tratada como um mero crime contra o Fisco – é um crime contra todos.

No Brasil existe certa cultura de não se pagar impostos. Até certo ponto, a irresignação com a cobrança fiscal é compreensível, quando se trata de pequenos empresários ou da massa de trabalhadores. Mas sonegadores que efetivamente são capazes de gerar o impacto social deletério fazem parte de uma subcultura atrelada à exata (falta de) ética e à mesma lógica dos agentes públicos ímprobos: o lucro pessoal às custas de todos os demais.

Em meio a essa cultura generalizada de não pagamento de impostos, o Fisco torna-se incapaz de promover a apuração e a responsabilização de todas as transgressões tributárias, especialmente as mais nocivas, isto é, as fraudes tributárias perpetradas por complexos esquemas empresariais envolvendo escritórios de consultoria contábil, advocacia e um corpo técnico qualificado – e, não raras vezes, também auditores-fiscais.

Do outro lado há o Direito Penal, tendo instituído os crimes contra a ordem tributária desde 1965, consolidando-se da forma como os conhecemos 25 anos depois, por meio da Lei Federal nº 8.137/1990. Apesar do Estado ter acionado o Direito Penal para proteção da ordem tributária, em uma via de mão dupla, forneceu aos grandes sonegadores normas de recuperação fiscal com efeitos despenalizadores. Dentre elas, a Lei Federal nº 10.683/2003 permuta a punibilidade do autor da sonegação fiscal pelo pagamento do tributo adicionado de pesados encargos financeiros.

Assim, a partir de 2003, percebe-se que o Estado deu um novo contorno aos crimes tributários, preenchendo essa relação jurídico-penal de intenso simbolismo, que parece ser possível de traduzir por meio de uma simples aposta em uma mesa de negociação entre Estado e sonegador: “ou pagas o tributo e encargos; ou conhecerás a pena privativa de liberdade”.

Ao se observar essa forma “manuseio” da sua *ultima ratio*, urge notória estranheza, sendo uma forma anormal de tratar um problema penal, o que parece mais instituir uma ameaça de prisão por dívida fiscal do que criminalizar uma conduta propriamente. Provoca diversos indagações e questionamentos sobre a legitimidade dessa forma de proceder, gerando diversos questionamentos: esse instituto é compatível com o ordenamento jurídico brasileiro? É compatível com os princípios e a missão do Direito Penal? Harmoniza-se com as finalidades da pena? Soluciona o problema da sonegação fiscal?

Este trabalho foi motivado justamente sobre quais os efeitos da extinção da punibilidade nos crimes tributários, a qualquer tempo, ou mesmo até o trânsito em julgado da sentença penal condenatória, ocasiona nesse espécie de delinquência.

Sobre isso, foram exploradas as seguintes perguntas: qual a motivação dessa extinção da punibilidade? Uma vez que se possui na parte geral do Código Penal os institutos de desistência voluntária, arrependimento eficaz e o arrependimento posterior, é razoável que se possua um instituto voltado apenas para os delitos fiscais? O legislador observou os princípios do Direito Penal que também devem por ele serem observados quando instituiu essa previsão? A qual classe socioeconômica pertencem esses sonegadores? E os furtadores e estelionatários? Essa política criminal incentiva ao rompimento da isonomia entre o colarinho branco e a criminalidade de rua? Quantas pessoas estão presas por sonegação fiscal no Brasil?

Naturalmente este tema possui natureza dúplice: diz respeito à política criminal, antes de dizer respeito ao Direito propriamente dito, pois a escolha por essa forma de proceder com os crimes tributários é antes uma escolha de política fiscal-penal. Contudo, ainda assim cabe questionar a legitimidade dessa política. Afinal quais são os limites impostos para o legislador? Não existe um ordenamento jurídico, ao qual a política implementada por meio de lei deve se harmonizar, sob pena de se tornar inconstitucional ou mesmo incompatível com as demais normas integrantes desse ordenamento? A observância dos princípios do Direito Penal?

O presente trabalho constituiu análise jurídica, a partir do método científico lógico-dedutivo, aliado ao levantamento de dados empíricos. Foi examinada a compatibilidade da extinção da punibilidade pelo pagamento com o ordenamento pátrio e adequação de suas finalidades às finalidades que o Direito Penal possui.

Ao final, tendo em vista as conclusões que tais análises permitiram chegar, é reservado espaço para a análise de cunho político-criminal, analisando-se a solução optada pelo Estado Brasileiro para combate à sonegação e com implementação de sugestões solução para os

problemas levantados e apontados baseada em análise crítica da realidade brasileira jurídica e política.

## 1. INFRAÇÃO ADMINISTRATIVO-TRIBUTÁRIA E INFRAÇÃO PENAL-TRIBUTÁRIA

A primeira ideia necessária à compreensão dos crimes tributários é a sua umbilical relação com o Direito Administrativo-Tributário. Os crimes tributários foram instituídos no ordenamento pátrio através da Lei Federal nº 4.729/1965, que trouxe norma incriminadora das condutas que chamou de “crimes de sonegação fiscal”. Segundo Cezar Roberto Bitencourt e Luciana de Oliveira Monteiro, essa lei instituiu o dolo específico no tipo penal e teve o mérito de conseguir diferenciar, de forma contundente, o ilícito fiscal do ilícito penal, deixando bem caracterizada a necessidade da existência de conduta fraudulenta e artilosa, impedindo a confusão corriqueira da sonegação fiscal com uma mera infração administrativa (BITENCOURT e MONTEIRO, p. 20).

Ainda segundo os mesmos autores, essa “harmonia sistemática” da nítida separação entre a *ultima ratio* e o Direito Administrativo foi rompido pelo advento do diploma que o sucedeu: a atual Lei Federal n.º 8.137/1990, onde se reúnem os crimes contra a ordem tributária e alguns tipos-penais relacionados a crimes contra as relações de consumo. A partir do novo marco legal, a primeira questão que deve ser abordada sobre o tema é justamente a diferença entre crime e infração administrativa tributária, especialmente tendo em vista que já não é tão nítida como antes.

Conforme conhecimento jurídico básico, o Direito dispõe de três esferas de proteção e organização social: (i) administrativa, que diz respeito à relação jurídica vertical Estado-Indivíduo, e que incide sobre as condutas dos cidadãos que estejam sob o dever de fiscalização e infrinjam normas regulamentadas pela Administração Pública; (ii) civil, que diz respeito à esfera indenizatória e reparadora de danos patrimoniais e/ou morais, onde residem as soluções jurídicas para os conflitos horizontais, isto é, aqueles derivados de relações jurídicas entre os indivíduos particulares, cujas condutas acarretem danos de uns sobre os outros; e (iii) penal, o último recurso de proteção jurídica disponível no ordenamento, direcionado às condutas mais deletérias praticáveis no meio social, cuja finalidade é o controle social formal, por meio da imposição de uma pena privativa de liberdade ou conversível em privativa de liberdade, sendo subsidiária em relação às outras duas esferas de proteção.

Cada uma dessas esferas possui suas próprias normas dentro de um conjunto lógico e complexo, formando um sistema especializado, com princípios e regramentos próprios e específicos a cada área do Direito. Para que um indivíduo seja responsabilizado em qualquer

delas deve-se infringir uma norma própria daquela esfera. Contudo, uma mesma conduta pode reverberar em qualquer das três esferas, isolada ou simultaneamente, de modo que uma determinada conduta indesejada na sociedade poderá violar mais de uma norma em mais de uma esfera, podendo ensejar a responsabilização concomitante administrativa, civil e penal do seu autor.

Trazendo esse raciocínio para os crimes tributários, deve-se diferenciar que a infração administrativa tributária diz respeito à infringência às regras do Direito Tributário, área pertencente à esfera administrativa, vinculada à relação jurídica vertical Estado-Indivíduo.

Possui uma lógica sistemática e procedimental própria para determinar os fatos sobre os quais incidem tributos, as formas de se calcular o valor desse tributo, sanções administrativas positivas e negativas que gravitam em torno dessa obrigação tributária, bem como os meios de exigência e recolhimento desses tributos.

Assim, em princípio, aquele que não paga os tributos regularmente constituídos e devidos, realiza tão somente uma infração tributária. Esgotados os instrumentos e meios administrativos de coerção/coação ao pagamento, em última instância de inadimplência, a autoridade tributária valer-se-á do Poder Judiciário, por meio de ações de execução fiscal, a fim de se obter pelo uso da coerção/coação judicial o montante devido. Até então, trata-se de infração tributária e sem repercussão na esfera penal.

Com finalidade, regras, meios e instrumentos completamente diferentes, há o Direito Penal – cuja função inerente é de proteger subsidiariamente os bens jurídicos mais importantes do ordenamento pátrio. Essa proteção se dá por meio da ameaça ou da imposição de pena, a sanção mais gravosa permitida pelo ordenamento jurídico, que usualmente se diz ter como finalidades a prevenção geral e especial, sendo um meio de controle social formal das condutas indesejadas (OLIVEIRA, p. 46). Naturalmente, se existem crimes contra a ordem tributária, significa que o legislador a considerou como um desses bens mais importantes, razão pela qual a Lei Federal n.º 8.137/1990 existe, ao cabo.

Para que o ilícito administrativo tributário reverbere na esfera penal, é necessário que infrinja também uma norma penal. Significa dizer que, para meramente cogitar-se de utilizar o braço penal, a conduta ilícito-tributária deve se adequar objetivamente a um tipo penal previamente instituído – ou seja, reunir os elementos previstos no tipo penal-tributário. A partir da adequação objetiva da conduta ao tipo penal, poder-se-á utilizar o Direito Penal e seus métodos analíticos próprios (nexo de causalidade, imputação objetiva, elemento subjetivo do



tipo, ilicitude, culpabilidade etc.) para concluir se a conduta em comento se trata ou não de um crime contra a ordem tributária.

Ocorre que todos os crimes tributários possuem núcleos que, necessariamente, constituem infrações tributárias, como fraudes em livros contábeis, falsas declarações de interesse tributário, supressão ou redução de tributos dentre outras. O tipo penal-fiscal possui um elemento normativo cujo significado lhe é fornecido pelo próprio Direito Tributário e a realização dos elementos do tipo penal configura, concomitantemente uma infração administrativa análoga. Os requisitos do tipo penal são maiores que os da infração administrativa, de forma que um está contido no outro<sup>1</sup>.

Assim, todo crime contra a ordem tributária necessariamente possui uma infração administrativa, que deverá ser materializada após devido processo administrativo-tributário, sem o qual não há lançamento de crédito tributário definitivo. Esse processo deverá contemplar as garantias da ampla defesa e do contraditório na seara administrativa, conforme mandamento constitucional do art. 5º da Constituição da República.

Portanto, a literatura aponta que não há como tipificar a sonegação de tributo enquanto não houver a constatação na esfera administrativa final do crédito tributário, por faltar um elemento do tipo. Isso ocorre porque todas as condutas típicas envolvem supressão, redução ou qualquer outro verbo nuclear ligado ao substantivo e objeto material “tributo”, que só pode ser constatado após a autoridade competente para lançar o tributo e constituir o crédito tributário (autoridade fiscal). Essa exigência consta expressamente da Súmula Vinculante nº 24 do STF, vinculando todos os crimes materiais contra a ordem tributária. Em relação aos crimes formais, não se exige que seja exaurida a instância administrativa já que se consumam independentemente de um resultado tributário material, porém todas elas constituem, igualmente, ilícitos administrativos em primeiro lugar.

O contrário, contudo, não acontece. As infrações administrativas são mais numerosas e abertas, de forma que é mais fácil realizar uma infração administrativa do que um ilícito penal análogo, sendo plenamente possível infringir norma administrativo-tributária sem praticar crime.

Em síntese, algumas formas específicas de ilícitos tributários que representam somente parcela do universo de infrações administrativo-tributárias foram criminalizadas. Daí se

---

<sup>1</sup> Comete infração administrativa quem não paga tributo, comete sonegação quem não paga tributo mediante fraude à Fazenda.

verifica a primeira particularidade do crime tributário: a exigência de que seja ilícito tributário em primeiro lugar. Existe uma implicação lógica indissociável: se o tipo penal tributário narra um ilícito que também é ilícito tributário, então a prática do tipo penal implica a prática de irregularidade administrativa, necessariamente.

À essa característica dos crimes tributários, a literatura jurídica entendeu necessário criar mais um nome específico: chamou-a de dupla tipicidade (BITENCOURT; MONTEIRO, 2013, p. 31)<sup>2</sup>, possuindo especial relevância para momentos posteriores deste trabalho, especialmente para separar os meros inadimplentes tributários dos fraudadores tributários (que são necessariamente inadimplentes também).

---

<sup>2</sup> Tanto não é necessário que todo crime é dotado de “dupla tipicidade” sem que se exalte essa característica. Todo crime configura a violação de alguma norma de outra esfera do ordenamento, pois não há possibilidade de nenhuma conduta cível ou administrativamente lícita que seja criminalizável. É possível existir violação de normas cíveis sem que haja a violação concomitante de normas administrativas. Já o contrário é mais difícil de ocorrer. Mas o Direito Penal, justamente por ser a *ultima ratio* não pode criminalizar aquilo que é permitido pelo direito civil ou administrativo. A tutela penal é sempre de reforço, nunca de tutela isolada. A violação à vida, por exemplo, é violação a diversas normas constitucionais e cíveis, que preveem o direito à vida a toda e qualquer pessoa e são maculadas a partir de um homicídio. A mesma coisa para o meio ambiente, para a saúde, integridade física, dignidade sexual e qualquer outro bem jurídico. A proteção isolada do direito penal de determinado bem jurídico seria a *prima ratio* no âmbito de controle jurídico, o que é inconsistente com os seus próprios fundamentos e razão de existir.

## 2. OS NÚMEROS DA SONEGAÇÃO FISCAL

Os crimes tributários são aqueles com maior impacto financeiro no orçamento brasileiro. Porém, proporcionalmente, representam o menor alvo de preocupação estatal e social para com os seus efeitos e medidas de coibição. Nos atuais tempos de “Operação Lava-Jato” e de combate à corrupção, a população brasileira passou a questionar a valores até então esquecidos – ou, quem sabe, desconhecidos: a lealdade, a moralidade e a probidade dos agentes públicos foram elevadas ao mais alto nível de preocupação social, desencadeando inúmeros protestos, cobranças e manifestações por mudanças. A sociedade enxergou que o agente público existe para tão e somente para servir à sociedade – e não o contrário. São agentes por ela custeados, destinados a ela prestar serviços.

Com isso, compreenderam-se os efeitos mediatos e deletérios do descaso e da apropriação da coisa pública: não há serviço público quando não há recursos suficientes. E que isso implica hospitais sem médicos, medicamentos e aparelhos; poucos veículos de transporte público, antigos, de baixa qualidade; prédios, viadutos, rodovias e vias asfaltadas ruindo; sucateamento da Polícia, sem infraestrutura de trabalho, profissionais despreparados, mal remunerados para expor voluntariamente as suas vidas a risco; a falha das políticas de segurança pública preventiva/repressiva, o alto custo e a inexplicável situação medieval do sistema penitenciário; a demora no atendimento nos órgãos públicos, procedimentos administrativos e judiciais com décadas de trâmite; escolas de ensino básico sem infraestrutura mínima para operar, sem mesas, sem vagas, com professores mal remunerados e desincentivados, sem material escolar, sem merenda, sem água, salas de aula com goteiras e tantos outros déficits atribuíveis à falha do Estado em cumprir o seu papel existencial.

A par dessa realidade, a sociedade entendeu que não há serviço público quando não há verbas para a sua realização e, através dos méritos e deméritos das grandes operações das agências de segurança pública no combate à corrupção, jogou-se luz, pela primeira vez, sobre as entranhas do Poder Público, revelando uma cleptocracia<sup>3</sup> histórica, instaurada desde o berço nada esplêndido – isto é, o Brasil-Colônia e escravocrata. Então houve a imediata associação entre a corrupção endógena e todas as mazelas sociais relacionadas à ausência ou falha na

---

<sup>3</sup> Segundo o Dicionário Online de Português, a palavra cleptocracia deriva do grego e significa, literalmente, a junção das palavras “roubar” e “governo”, ou seja, “governo de ladrões”. O significado dado é “sistema de governo que se baseia na prática da corrupção, da apropriação ilegal do capital financeiro de um país, em benefício próprio: as fraudes constantes, observadas no sistema público, podem ser atribuídas ao fato de que a cleptocracia é o tipo de governo que rege aquele país.”. Disponível em: <https://www.dicio.com.br/cleptocracia/>. Acesso em 1º de novembro de 2020.

prestação do serviço público, sob a lógica de que, se não houvesse corrupção, os serviços públicos seriam muito melhores. Esse raciocínio é verdadeiro em parte, mas é incompleto.

De fato, o desvio do dinheiro existente no Erário é concausa de inúmeras mazelas, sem as quais o Brasil seria um Estado muito melhor para a sua população. Contudo, a improbidade e a corrupção dos agentes públicos é só uma das faces do sucateamento do Estado, a qual pressupõe um momento em que o dinheiro público já está disponível nos cofres públicos. Enquanto isso, olhando-se para a trajetória do dinheiro público, percebe-se que existe uma sucessão de eventos desastrosa, apresentando grandes falhas no momento antecedente e procedente: a chegada do dinheiro ao Erário (tributos) e o emprego nos serviços públicos (serviços públicos), respectivamente.

O primeiro momento diz respeito à arrecadação pelo Estado de parcela do dinheiro dos particulares por meio dos tributos, quando só então existirá algum dinheiro nos cofres estatais, passíveis de serem destinados de forma legítima ou apropriados por agentes corruptos. Esta etapa determina a quantia que o Estado terá à disposição para a realização de sua finalidade social e política.

O segundo diz respeito ao dinheiro não desviado, que é efetivamente empregado no serviço público, mas cujo servidor público não desempenha suas funções administrativas com o zelo esperado, ocasionando ineficiência do Estado no cumprimento de suas finalidades. Em suma, trata-se de situação em que o dinheiro público é empregado, mas mal utilizado pelos prestadores de serviço público, em total inversão da evidente relação de que o Estado existe para servir ao cidadão – e não o contrário.

Portanto, resta claro que os tributos têm importante função: destinam-se a pagar todos os custos do Estado, que, em um Estado Democrático de Direito, resumem-se aos custos envolvidos na prestação de serviços às demandas da própria sociedade. São decorrências lógicas da própria existência do Estado em um sistema capitalista, estando pressuposto o financiamento do aparato estatal pela própria sociedade, em seu próprio benefício.

É conhecido por todos o fato de não existir um único Estado em que não haja arrecadação de tributos, destinadas ao sustento da estrutura e das atividades públicas. Nas palavras de Hugo de Brito Machado:

A tributação é, sem sombra de dúvida, o instrumento de que se tem valido a economia capitalista para sobreviver. Sem ele não poderia o Estado realizar seus fins sociais, a não ser que monopolizasse toda a atividade econômica. O tributo é inegavelmente a grande e talvez única arma contra estatização da economia (MACHADO, 2017, p. 24).

Naturalmente, a tributação é a forma ordinária de captação de dinheiro para a utilização Estatal. O dever de pagar tributos decorre de uma relação jurídica, por sua vez originada do poder de tributar do Estado. O poder de tributar, por sua vez, está constitucionalmente previsto, havendo um título completo reservado na CF/1988 apenas para a Ordem Tributária Nacional (Título VI – Da Tributação e do Orçamento), além de inúmeras normas de caráter infraconstitucional que compõem o sistema tributário brasileiro.

Além disso, os tributos possuem função social, sendo um instrumento útil à redistribuição de renda por meio do princípio da solidariedade social, o que opera a favor de se alcançar uma sociedade mais justa, nos termos do artigo 1º, inciso I, da CF/1988.

A despeito disso, o tributo é arrecadação instituída pela lei, devendo-se frisar que as pessoas pagam tributos devido a um dever jurídico e não uma escolha de solidariedade para com o próximo. Isso porque este último se define na aceitação do poder de tributar, que, por sua vez, se traduzirá na norma jurídica. É por meio desta é que se imporá o dever de pagar tributos (MACHADO, 2017, pp. 46-47).

Em outras palavras, o dever de solidariedade social é o fundamento político que resulta no ato legislativo que instituirá o dever de pagar tributos. O fundamento legal do pagamento de tributos é a lei e não solidariedade. Sendo assim, a lei elaborada por representantes eleitos pelo povo implica a aceitação social de que pagar tributos é necessário para que o Estado preste serviço público à sociedade, ainda que o contribuinte não o utilize nem queira ser solidário com seus pares. Portanto, ainda que a contribuição tributária funde sua existência sobre a solidariedade social, em verdade é uma imposição legal, vinculando a todos que se enquadrarem na norma, concorde ou não com a obrigação.

O agente que descumpre com a sua obrigação tributária não apenas abdica do seu dever de solidariedade social, mas viola uma norma jurídica cogente, criando ônus ainda maior do que se houvesse pago o tributo – caso seja descoberto. A depender da espécie de descumprimento da obrigação haverá maior ou menor grau de responsabilização, chegando, em seu ápice, ao crime apenado com reclusão, o que denota a escolha política da ordem tributária como um dos valores mais elevados da sociedade brasileira e, conseqüentemente, sua violação como conduta grave o suficiente para privar alguém de sua liberdade.

Diante disso, resta a pergunta: os brasileiros cumprem com o seu dever legal?

## 2.1 A ASSIMILAÇÃO DA SONEGAÇÃO FISCAL COMO UMA CULTURA EMPRESARIAL NO BRASIL

Como foi exposto anteriormente, a sociedade contemporânea atribui todas as formas mazelas sociais à prática da corrupção. Porém, tão deletério quanto o desvio do dinheiro já existente nos cofres públicos é a sonegação tributária, que impede o aporte de dinheiro necessário às atividades essenciais do Estado. Por parte das pessoas mais pobres até a classe média, o tributo é especialmente oneroso, consumindo boa parte de sua renda e de suas receitas.

Quando se conjuga essa onerosidade desproporcional ao alto índice de corrupção sentido no Brasil, verifica-se que é impensável ser onerado dessa forma para que exista o mau emprego das verbas públicas. Tem-se a sensação típica de todo brasileiro não integrante das elites econômicas: de que o pagamento de impostos é socialmente inútil, pois a arrecadação escorrerá pelos ralos da corrupção, integrará patrimônio de agentes públicos e/ou beneficiária empresários milionários.

Como reflexo desse sentimento coletivo, nota-se crescimento no seio social para o apelo utilitarista a fim de justificar a sonegação de impostos, sob um ideário político-econômico “libertário”, inspirado em políticas anarcocapitalistas de liberdade absoluta, com origem no pensamento econômico da famigerada Escola Austríaca<sup>4</sup>. Não é rara a ocorrência de cidadãos exclamando a máxima “imposto é roubo” nas redes sociais e nas ruas brasileiras, promovendo o incentivo à sonegação fiscal. Porém, não é demais lembrar: dois erros não fazem um acerto, apenas somam dois erros.

De outra forma, pelo lado da classe rica brasileira, a lógica da sonegação é mais simples e capitalista: maximização de lucros. Pagar menos tributos implica mais lucro.

Para se ter ideia do impacto da sonegação fiscal ocasiona ao Estado Brasileiro, deve-se comparar com os crimes de corrupção e congêneres já conhecidos de todos: os delitos identificados pela Operação Lava-Jato, compostos em sua maior parte de corrupção e lavagem de dinheiro, estão na ordem de 14 bilhões de reais (BRASIL, 2019). Enquanto isso, o maior escândalo conhecido no Brasil em termos de danos foi o caso “Banestado”, envolvendo 30 bilhões de dólares remetidos ao exterior de forma fraudulenta (KEDANUS, 2019). Os momentos políticos diferentes implicaram maior repercussão à Lava Jato do que ao Banestado, mas ainda assim ambos são esquemas criminosos cujos danos sociais são inestimáveis.

---

<sup>4</sup> Escola econômica baseada nas ideias de Ludwig von Mises e outros economistas de pensamento assemelhado.

Apesar dos valores assustadores, em consulta à ferramenta medidora de evasão fiscal do Sindicato Nacional dos Procuradores da Fazenda Nacional – SINPROFAZ, conhecida como “Sonegômetro”<sup>5</sup>, no dia 21 de junho de 2020 registrava aproximados 295,6 bilhões de reais sonegados somente entre 1º de janeiro de 2020 e 21 de junho de 2020, em pouco mais de 6 meses, e o valor aumentava a cada segundo (literalmente)<sup>6</sup>.

Em apenas seis meses, o valor da sonegação supera em mais de 20 vezes a estimativa para a Lava Jato desde o seu início, apesar da diferença de atenção que cada evento chama a si. Conforme informações do próprio sítio da SINPROFAZ, o valor sonegado seria equivalente a (i) cada habitante brasileiro ter sonegado em torno de 1,5 mil reais ao Fisco nesses seis meses e 20 dias; ou (ii) 20 mil reais sonegados por segundo; ou (iii) 1,7 bilhão de reais sonegados por dia.

Em termos de serviços públicos, resta concreto qual a relevância da sonegação. Seria equivalente a (i) “pagar 115.576.542 salários anuais de professores do ensino fundamental ( piso MEC)”; ou (ii) “distribuir 19.295.062 bolsas família (benefício básico)”; ou (iii) “pagar mais de 1.720.702 salários mínimos”; (iv) construir mais de 5 milhões de casas populares de 40 metros quadros em São Paulo; ou, ainda, (v) construir em torno de 740 presídios de segurança máxima, dentre outros.

Apenas nestes 6 meses de sonegação, poder-se-ia ter melhorado a infraestrutura de escolas, ter retirado pessoas da miséria, fornecido moradia, melhorado as condições carcerárias e tantas outras questões. Exemplo de um ano completo, em 2018, estima-se que o valor sonegado tenha sido de 626,6 bilhões de reais, 88,2% dos valores efetivamente arrecadados por todos os Estados e Municípios naquele mesmo ano (SINPROFAZ, 2020)<sup>7</sup>.

A relevância de se tratar desse tema é notória *per se*. Após essas considerações, para dar o devido recorte socioeconômico que a sonegação fiscal merece é necessário dizer: ao contrário do que entende o senso comum, a carga tributária no Brasil não é das mais altas existentes no mundo, mas é a quinta mais baixa dentre as 20 economias mais desenvolvidas do mundo (CEAP, 2016), abaixo da média da OCDE. Contudo, deve-se ter em perspectiva que não é critério idôneo a comparação com a carga tributária de países desenvolvidos,

---

<sup>5</sup> Quanto Custa o Brasil? **Página Principal**. Disponível em: <http://www.quantocustaobrasil.com.br/>. Acesso em: 21 de junho de 2020.

<sup>6</sup> Em nova consulta à ferramenta, em 31 de outubro de 2020, após pouco mais de quatro meses em relação à última consulta, encontrou-se valor na ordem de 523,14 bilhões.

<sup>7</sup> Campanha Quanto Custa o Brasil? **Prejuízo com Sonegação Ultrapassa Economia Prometido pela Reforma da Previdência**. Disponível em: <http://www.quantocustaobrasil.com.br/artigos/prejuizo-com-sonegacao-ultrapassa-economia-prometida-pela-reforma-da-previdencia>. Acesso em 21 de junho de 2020.

especialmente porque as finalidades tributárias e o nível dos serviços públicos nesses países estão além do patamar jamais conhecido pelo Estado brasileiro (PACHECO, 2019).

A carga em si torna-se alta a partir da forma com que o Brasil tributa. O Estado brasileiro tributa mal, transformando uma ferramenta de justiça social e distribuição de renda indireta no seu exato oposto: fazendo com que aqueles que mais podem contribuir (topo da pirâmide social) sejam os que, proporcionalmente, menos contribuam para o monte fiscal como um todo. Segundo especialistas tributários<sup>8</sup>, esse fenômeno ocorre por meio de distorções na forma de tributar o IRPF, a CSLL, IRPJ, a ausência do IGF, o limite máximo do Simples Nacional que abarca grandes empresas, dentre muitas outras, temas bem conhecidos da área tributária.

Apesar das inúmeras distorções em nosso sistema de tributação, talvez a que ofereça a maior delas seja a tributação do consumo em geral, por meio de tributos “embutidos” no preço de mercadorias, serviços e propriedade, como o IPI, ICMS, IPVA, ISS e IPTU. Para termos uma ideia, segundo a Associação Nacional de Auditores Fiscais da Receita Federal (Anfip) e a Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital (Fenafisco), 49,7% da arrecadação com impostos do país se devem a essa modalidade de imposto (SUDRÉ, 2019). Essa distorção resulta na forma mais explícita de injustiça social tributária, trazida por meio do seguinte exemplo:

Um diretor de empresa ganha R\$9998, ao mês, enquanto uma trabalhadora doméstica ganha R\$998, o valor do salário mínimo. Se ambos comprarem uma cesta básica no valor de R\$280 e, supondo que R\$99,98 desse valor correspondesse a impostos indiretos, 10% da renda total da trabalhadora doméstica seria revertida em imposto sobre consumo desse produto. Já o executivo comprometeria apenas 1% do total de seu salário. Ou seja: apesar de pagarem o mesmo valor no produto, a trabalhadora doméstica, proporcionalmente, estaria pagando 10 vezes mais impostos que o executivo (SUDRÉ, 2019).<sup>9</sup>

Aliando esses dados com os estudos de Desenvolvimento Humano da ONU, podemos fazer nítida correlação entre a tributação das classes basilares e a injustiça social brasileira, expressa por meio de números: o Brasil aparece no 2º lugar de maior concentração de renda dentre todas as nações, sendo superado apenas pelo Catar (ONU, 2019, pp. 308-311). Segundo o Relatório de Desenvolvimento Humano de 2019 da ONU, a distribuição de renda no Brasil,

---

<sup>8</sup> Cf. referências bibliográficas para SUDRÉ (2019), MOTA (2020), CEAP/RS (2016) e PACHECO (2019).

<sup>9</sup> Naturalmente não consegue nem se imaginar um diretor executivo adquirindo uma cesta básica, mas o exemplo serve para todos os bens. Não há progressividade nesses impostos, de toda forma, que é o ponto central do exemplo.



considerado o período de 2010 a 2017, se configura da seguinte forma: 1% da população concentra 28,3% de toda a renda do país; os 10% mais ricos concentram 41,9% da renda nacional; os 40% mais pobres concentram 10,6% da renda brasileira.

Em suma, a desigualdade brasileira é tamanha que 1% da população brasileira detém quase 1/3 de toda a renda nacional. Essa discrepância é tal que existe “desigualdade” até mesmo entre as próprias classes mais ricas. Isso porque, enquanto os 10% mais ricos detém em torno de 42% da renda nacional, apenas 10% desses ricos (ou seja, 1% da população brasileira) detém, sozinhos, 28,3% da renda nacional. Em outras palavras, a diferença entre os 9% mais ricos e o topo da pirâmide (1% mais ricos) é de quase 14%.

Apesar disso, como não poderia ser diferente, a base da pirâmide social brasileira é a que mais arrecada tributos em comparação às classes mais ricas, já que é a que realiza maior número de fatos geradores, embora o ônus lhe seja muito maior quanto à sobrevivência<sup>10</sup>. É verdade que mesmo as pequenas empresas realizam práticas sonegatórias com frequência, embora tenha ocorrido significativa redução nos últimos anos, atribuível ao refinamento das técnicas de fiscalização da Administração Tributária (AMARAL *et al.*, 2018, pp. 2-3). Segundo estudo do Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação – IBPT sobre sonegação fiscal,

indícios de sonegação estão presentes em 49% das empresas de pequeno porte, 33% das empresas de médio porte e 18% das grandes empresas. A sonegação no âmbito empresarial era, em média, de 17% do faturamento de cada empresa. (AMARAL *et al.*, 2018, p. 2)

Porém os impostos “mais sonegados”, que impedem a maior quantidade de receitas estatais, são o ICMS (R\$ 91,5 bilhões por ano), IRPJ (R\$ 72,5 bilhões) e CSLL (R\$ 27,2 bilhões) – impostos que remetem ao faturamento de grandes empresas, fora do Simples Nacional.

A ordem de grandeza exposta confirma-se através dos dados do Plano Anual da Fiscalização 2019 da Receita Federal do Brasil. As maiores dívidas existentes não são de pequenas empresas, mas de “grandes contribuintes”, que exigem “acompanhamento especial” do Fisco<sup>11</sup>.

---

<sup>10</sup> Cf. as matérias SUDRÉ, Lu. **Entenda por que os pobres pagam mais impostos no Brasil**. Brasil de Fato. São Paulo. 28 de janeiro de 2019. Disponível em <https://www.brasildefato.com.br/2019/01/28/entenda-porque-os-pobres-pagam-mais-impostos-no-brasil>. Acesso em 30 de outubro de 2020.; e MOTA, Camilla Veras. **“Por que os ricos pagam menos impostos no Brasil?”**. BBC News Brasil. São Paulo. 6 de setembro de 2020.

<sup>11</sup> Assim rotuladas pela Portaria Receita Federal nº 3.311, de 20 de dezembro de 2017, que criou as “pessoas jurídicas diferenciadas”, aquelas que possuam : (i) receita bruta acima de R\$ 200 milhões; ou (ii) massa salarial acima de R\$ 65 milhões; ou (iii) débito declarado em DCTF acima de R\$ 25 milhões; ou (iv) débito declarado em GFIP acima de R\$ 25 milhões.

Ao todo são 8.969 empresas sob o monitoramento especial, constituindo apenas 0,01% do total de empresas brasileiras, mas que são responsáveis por mais de 60% da arrecadação total (BRASIL, 2019, pp. 14-16).

Esses dados, além de estarem alinhados com os dados da ONU sobre o abismo da desigualdade no Brasil, confirmam o que estava implícito na hipótese deste trabalho: o crime de sonegação fiscal é essencialmente um crime de colarinho branco<sup>12</sup>. E, portanto, está associado a indivíduos de alto *status* social, que escapam à punibilidade de seus atos com frequência por conta da posição social que ocupam e delinquem seguindo a teoria da associação diferencial, que nunca deixou de ser atual apesar da idade (SUTHERLAND, 2016, p. 32)<sup>13</sup>.

De toda forma, resta nítida a existência de uma cultura de evasão fiscal vigente no Brasil atual a partir da análise dos números sobre a evasão fiscal e sonegação. Para que seja possível concluir quanto à existência de correlação entre a forma com que os crimes tributários são juridicamente tratados e a deficiência arrecadatória, resta analisar os números referentes à atuação do Fisco para recuperar os valores sonegados.

Atualmente, desde a vigência da Lei nº 10.863/2003, o crime contra a ordem tributária pode ser socialmente “pacificado” com o pagamento integral da quantia devida, com os devidos encargos financeiros e pesadas multas fiscais sancionatórias, sem qualquer outra exigência ou limite de aplicação do benefício. Após o pagamento, a punibilidade do agente é extinta.

O crime de sonegação pode ser sempre resolvido com o pagamento integral, sem que exista qualquer outra condicionante. Basta quitar o débito e resolve-se o processo penal, no estágio em que se encontrar. Caso sonegue novamente a curto prazo, basta pagar o tributo integralmente quando e se for descoberta a fraude. Caso o agente realize dezenas de fraudes tributárias, porém só algumas delas sejam efetivamente flagradas, é possível que o sucesso das demais já tenha gerado lucro em relação ao valor que se deve pagar.

A extinção da punibilidade nos crimes tributários criou uma mesa de apostas e investimentos de alto risco com as autoridades públicas, conforme se discorrerá de forma fundamentada mais adiante no trabalho. Por ora, basta citar que essa lógica utilitarista e

---

<sup>12</sup> Apenas deve ser feita uma observação: a essência enquanto crime de colarinho branco se deve antes ao valor sonegado e ao valor das evasões fiscais do que ser restrito à alta classe social (que, conforme apurado pelo IBPT, não é o caso).

<sup>13</sup> Originalmente publicado em 1939, Sutherland trouxe o conceito de crime de colarinho branco: crime cometido por uma pessoa de respeitabilidade e alto *status* social no curso de sua atividade (SUTHERLAND, 2016, p. 34).

econômica da sonegação foi demonstrada empiricamente, através do modelo econométrico de análise de evasão fiscal de Allingham e Sandmo, ainda em 1972.

Os economistas propuseram uma sofisticada equação para calcular o índice de evasão fiscal tomando por base o raciocínio de custo-benefício que o sonegador utiliza, tendo como variáveis, por exemplo, a chance de 0 a 1 de ser flagrado/autuado, de 0 a 1 de não ser descoberto, variáveis referente à lucratividade dentre outras. Esse modelo teve grande sucesso, logrando cálculos coerentes com a realidade, cujo modelo sofreu aprimoramentos e revisões ao longo do tempo (SIQUEIRA; RAMOS, 2015, pp. 8-14)<sup>14</sup>.

Constatada a existência dessa cultura, cumpre analisar a razão pela qual ela é bem-sucedida no Brasil. Veremos, abaixo, como o Estado tem lidado com essa cultura.

## 2.2 A INEFICIÊNCIA DO FISCO EM ARRECADAR OS TRIBUTOS SONEGADOS: O GARGALO DAS EXECUÇÕES FISCAIS

O Brasil apresenta uma sistema de Justiça moroso e ineficiente conhecido por todos. Porém na seara fiscal esses atributos são levados ao extremo, revelando um terreno fértil à fraude.

A partir do relatório “Justiça em Números”, produzida anualmente pelo Conselho Nacional de Justiça, verifica-se que, em 2019, o Judiciário Brasileiro contava com 77 milhões de processo pendentes de baixa. Destes, o total de 55,8% eram somente processos de execução judicial. A partir do gênero execuções, consta que as execuções fiscais representam 70% de todos os processos de execução em andamento no país, 39% de todos os processos globais em trâmite perante o Poder Judiciário e com taxa de congestionamento de 87%<sup>15</sup> (BRASIL, 2020, p. 150).

---

<sup>14</sup> Estudos mais aprofundados sobre a modelagem econométrica para a evasão fiscal podem ser consultados na bibliografia de SIQUEIRA *et* RAMOS, 2015. Os autores possuem outros trabalhos, inclusive com maior ênfase e análise matemática. Em caso de interesse especificamente sobre constatação matemática de evasão de imposto de renda, consultar o artigo dos mesmos autores intitulado “evasão fiscal do imposto sobre a renda: uma análise do comportamento do contribuinte ante o sistema impositivo brasileiro”, disponível em: [https://www.scielo.br/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S1413-80502006000300006](https://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1413-80502006000300006). Acesso em 1º de novembro de 2020.

<sup>15</sup> Conforme informação do CNJ: “A taxa de congestionamento mede a efetividade do tribunal em um período, levando-se em conta o total de casos novos que ingressaram, os casos baixados e o estoque pendente ao final do período anterior ao período base”. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/gestao-e-planejamento/missao-visao-e-valores-do-poder-judiciario/indicadores/03-taxa-de-congestionamento/>. Acesso em 31 de outubro de 2020.

É notória a baixa eficiência para satisfazer o crédito tributário por meio da execução fiscal, informação de extrema valia para se compreender o aspecto central do presente trabalho. Segundo o CNJ,

O executivo fiscal chega a juízo depois que as tentativas de recuperação do crédito tributário se frustraram na via administrativa, provocando sua inscrição na dívida ativa. Dessa forma, o processo judicial acaba por repetir etapas e providências de localização do devedor ou patrimônio capaz de satisfazer o crédito tributário já adotadas, sem sucesso, pela administração fazendária ou pelo conselho de fiscalização profissional. Desse modo, acabam chegando ao Judiciário títulos de dívidas antigas e, por consequência, com menor probabilidade de recuperação. (BRASIL, 2020, p. 155) (grifei).

De fato, quando se analisa qual foi o retorno para o ano de 2019, verifica-se que a execução fiscal foi a área que teve maior arrecadação do Poder Judiciário como um todo, contando com R\$ 47,9 bilhões de receitas e representando 62,7% da receita estatal advinda de processos do Poder Judiciário no ano de 2019 (BRASIL, 2020, p. 77).

Contudo, deve-se frisar que esse valor não chega sequer a um décimo do valor calculado pelo Sonegômetro e, além disso, neste dado estão consideradas execuções fiscais que também não representam sonegações. Então, a receita derivada do pagamento do tributo no âmbito das execuções fiscais que também configuram crime é obviamente menor do que esse valor total.

Não se tem a informação quanto à proporção, mas, mesmo considerando o dado “cheio” – o que se faz apenas para se ter uma ideia por ordem de grandeza – não se chega nem a 10% de sucesso na recuperação dos créditos pela via judicial. Ademais, não se pode esquecer de mencionar: somado a isso, tem-se que a média de tramitação de uma execução fiscal é de 8 anos, 2 anos a mais do que uma execução comum (BRASIL, 2020, p. 161)<sup>16</sup>.

Lembrando sempre que esses 8 anos se referem somente à execução fiscal. Antes da judicialização pode existir ainda grande período entre a data dos fatos e o ajuizamento executivo, pois entre a fraude e a constatação há o lapso decadencial/prescricional para a homologação do tributo<sup>17</sup> e a autuação da irregularidade, e ainda o desenvolvimento de todo o processo administrativo fiscal, com todas as instâncias administrativas e, aí sim, a execução fiscal.

---

<sup>16</sup> Segundo o CNJ, se as execuções fiscais não existissem, estima-se que o prazo médio das demais execuções reduziria de 5 anos e 11 meses para 3 anos e 3 meses.

<sup>17</sup> Quando for tributo por homologação, que é a grande maioria das espécies tributárias principais da sonegação fiscal.

Analisando-se os efeitos dessa ineficiência, verifica-se que o IBPT estimou que, para o ano 2017<sup>18</sup>, a taxa de omissão de declaração de faturamento era da ordem de R\$ 2.17 trilhões/ano e o de sonegação era de R\$ 390 bilhões/ano (AMARAL *et al.*, 2018, p. 3). Somando-se resulta a quantia de R\$ 2.56 trilhões/ano.

O próprio IBPT demonstrou em seus estudos que, apesar disso, existe uma tendência decrescente da prática de sonegação fiscal, mas atribuiu esse resultado ao melhoramento e aumento da fiscalização tributária – e não à extinção da punibilidade<sup>19</sup>.

A partir desses dados, verifica-se que existem duas perspectivas: (i) o Fisco não obtém êxito satisfatório ao cobrar os tributos nem pela via administrativa sancionatória, nem pela via judicial-executória; e (ii) os setores públicos deixam de receber entre centenas de bilhões de reais (chegando a trilhões) por conta dessa ineficiência, o que torna a ordem tributária um bem jurídico constantemente lesado.

A conclusão da análise numérica é bastante clara: a solução administrativa não protege adequadamente o bem jurídico “ordem tributária”. Assim, o Direito Tributário é insuficiente para tutelar a arrecadação fiscal e, indiretamente, a sua reversão em finalidades estatais.

Passemos a analisar a via penal, portanto.

---

<sup>18</sup> Não consta o dado de 2019, mas os valores são ainda maiores, conforme se vê pelo Sonegômetro analisado esse ano, que já superou os valores de 2017 integralmente.

<sup>19</sup> Essa constatação apenas reforça, analogicamente, que a prevenção geral positiva e negativa são mais eficientes nessa espécie de crimes do que expor a punibilidade do agente à venda.

### 3. DOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

Os crimes contra a ordem tributária no Brasil possuem uma série de particularidades, o que a torna uma categoria de crimes com regras próprias e distintas das demais. Essas diferenças derivam, quase em sua totalidade, de um vínculo estreito entre o Direito Penal e o Direito Tributário. Dentre elas, destaca-se que a persecução penal sequer pode ter início antes do lançamento definitivo do tributo, o que é dissonante de países como a Alemanha, Itália e Espanha, onde efetivamente as instâncias são independentes.

O lançamento definitivo, reservado por lei à autoridade fiscal (art. 143 do Código Tributário Nacional – CTN), traz uma condição objetiva de punibilidade, sendo necessário que se conclua a etapa administrativa para que se inicie a persecução penal, o que pode levar vários anos. Além disso, os crimes tributários possuem o termo inicial do curso prescricional condicionado à constituição do lançamento do tributo, o que ocasiona a estranha situação em que o curso prescricional toma marcha anos após o término da ação delitiva do sonegador.

Existe ainda um limite específico para a insignificância tributária: o próprio valor mínimo que autoriza o ajuizamento de uma execução fiscal (R\$ 20.000,00)<sup>20</sup>.

Por fim, no caso da Lei Federal nº 8.137/1990, o legislador tipificou a tentativa dos crimes de sonegação materiais em crimes autônomos de mera conduta.

Os crimes contra a ordem tributária possuem previsão na Lei Federal n.º 8.137/1990, sendo compostos de delitos de sonegação fiscal (art. 1º e 2º) além dos crimes do Código Penal de apropriação indébita previdenciária (art. 168-A) e sonegação de contribuição previdenciária (art. 337-A).

A sonegação, antes de tudo, é uma fraude por excelência, inexistindo sonegação onde não houver fraude tributária. E mesmo assim, à exceção de pequenos fraudadores e organizações criminosas de auditores-fiscais<sup>21</sup>, a efetiva sonegação é um crime essencialmente de colarinho branco, envolvendo grande volume de valores, blindagem dos autores por meio de pessoas jurídicas, sofisticados mecanismos de lavagem de dinheiro e corrupção de agentes fiscalizadores, por vezes utilizando-se de escritórios de advocacia e contabilidade para auxiliá-los na evasão (e não na elisão) tributária.

---

<sup>20</sup> Conforme entendimento do STJ no Tema 157, disponível em: [https://processo.stj.jus.br/repetitivos/temas\\_repetitivos/pesquisa.jsp?novaConsulta=true&tipo\\_pesquisa=T&sg\\_classe=REsp&num\\_processo\\_classe=1709029](https://processo.stj.jus.br/repetitivos/temas_repetitivos/pesquisa.jsp?novaConsulta=true&tipo_pesquisa=T&sg_classe=REsp&num_processo_classe=1709029). Acesso em 1º de novembro de 2020.

<sup>21</sup> Vide caso “Máfia dos Fiscais”.

A tipificação possui o elemento subjetivo “dolo específico” muito claro, sendo requisito da sonegação, que a conduta criminosa seja antes uma fraude contra o Fisco. Apesar disso, não é incomum que se distorça a finalidade do tipo penal de punir o efetivo sonegador (fraudador) e a norma penal acabar recaindo sobre o pequeno devedor tributário, que não conseguiu pagar os seus tributos, embora houvesse tentado manter-se adimplente. Essa situação retrata a completa má utilização do Direito Penal, pois o “não conseguir” pagar tributo é uma infração meramente administrativa.

Da leitura dos tipos penais, verifica-se facilmente que são crimes característicos por apresentar tipicidade composta por um ou mais elementos normativos, por vezes exigindo buscar o significado de seus elementos típicos no Direito Tributário, especialmente o seu próprio centro de gravidade: definição de “tributo”. Por isso, são crimes traduzidos essencialmente por meio de normas penais em branco (BITENCOURT, 2013, p. 39).

O art. 1º traz um crime de fraude tributária<sup>22</sup>, perpetrável por qualquer uma das formas trazidas em seus incisos I a V. Nessa perspectiva, da análise literal dos dispositivos, resta claro que existe uma conduta e um rol de meios de praticá-la, constituindo um único tipo penal, praticável por vários meios possíveis taxativamente previstos nos incisos.

Ocorre que, segundo a jurisprudência consolidada do STF e a doutrina majoritária, as condutas trazidas nos incisos I a IV são crimes diferentes, todos crimes materiais, ao passo que o inciso V, por sua vez, seria crime formal. A cristalização desse entendimento veio com a edição da Súmula Vinculante nº 24 do STF, delimitando expressamente do inciso I a IV: “não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei 8.137/1990, antes do lançamento definitivo do tributo” (grifei).

Por conseguinte, verifica-se que o inciso V, que traz uma conduta omissiva, não está incluso na discriminação da súmula vinculante. Ou seja, o STF propositalmente deixou o inciso

---

<sup>22</sup> 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.

Parágrafo único. A falta de atendimento da exigência da autoridade, no prazo de 10 (dez) dias, que poderá ser convertido em horas em razão da maior ou menor complexidade da matéria ou da dificuldade quanto ao atendimento da exigência, caracteriza a infração prevista no inciso V.

V fora da cobertura da súmula, o que permite a conclusão de que não é necessário o lançamento definitivo do tributo.

Sendo o lançamento do tributo, operado por meio de procedimento administrativo-tributário nos casos de fraude, a única forma legalmente prevista para se aferir se efetivamente houve supressão ou redução do tributo, conclui-se que o STF entendeu que o inciso V não precisaria da prova da supressão ou redução exigida pelo *caput* do artigo ao qual pertence.

Em suma, seria crime formal, consumando-se com a mera omissão do agente, sem a exigência da efetiva supressão ou redução de tributo derivada da conduta, já que não é possível aferir a existência dessa materialidade, reservada à autoridade fiscal por força de lei (art. 142 do CTN).

Tal entendimento merece críticas pela sua incoerência. Não é compreensível como o resultado previsto no próprio caput ao qual o inciso é vinculado (suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório) poderia ser dispensado em qualquer forma de interpretação.

Agravando-se a contradição, o STF decidiu que todos os demais incisos são crimes materiais, exceto o inciso V, mesmo sendo todos incisos do mesmo *caput* que exige a supressão ou redução do tributo, sendo os verbos tipificados no *caput* o núcleo do tipo penal e os incisos tão somente os meios de realização do resultado. De forma direta, o STF entendeu que o *caput* se aplica aos incisos de I a IV, mas não ao V.

Essa vertente parece deixar de observar as regras e técnicas próprias para redação legislativas, na qual se verifica que os incisos e parágrafos são vinculados ao significado do *caput*.

Assim, nota-se que o STF considera cada um dos incisos como um crime diferente, o que não está em harmonia com o *caput*, que é expresso em indicar que o núcleo típico do crime é apenas suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição previdenciária e acessórios.

Os incisos são meios de execução delito, conforme o próprio tipo indica antes de arrolá-los: “mediante as seguintes condutas”, de forma que a supressão ou redução de tributos que não for executada por meio dos incisos I a V não tipificam o art. 1º da Lei 8.137/1990.

Em que pese a contradição, é o entendimento da Suprema Corte e, não bastasse, veiculada em súmula de observância obrigatória por todos os tribunais nacionais, sendo a interpretação aplicável e a norma atualmente válida.



Prosseguindo na análise do crime do art. 1º, é necessário pontuar a peculiaridade que deriva da Súmula Vinculante nº 24 a respeito da prescrição para os crimes do art. 1º, incisos I a IV. Como o esgotamento da via administrativa (lançamento definitivo do tributo) é condição objetiva de punibilidade desses crimes<sup>23</sup>, o STF firmou entendimento de que o termo inicial da prescrição é a data do lançamento definitivo do tributo<sup>24</sup>.

Em outros termos, a prescrição penal é ditada pelo processo administrativo fiscal, ainda que seja conhecido por todos a independência das esferas jurídicas cível, administrativa e criminal. Assim, além de esses crimes já serem normas penais em branco subordinadas às definições das normas tributárias, a própria persecução penal e a prescrição do delito também estão submetidos ao Direito Administrativo-Tributário.

De toda forma, essa subordinação deriva da maneira com que os crimes do art. 1º foram tipificados, exigindo a ocorrência de um resultado material (recolhimento a menor em relação ao crédito tributário constituído), e pelo fato das fraudes tributárias ocorrerem em sua imensa maioria sobre tributos sujeitos ao lançamento por homologação (ISS, ICMS, IRPF, IRPJ, CSLL etc.).

Uma vez que o art. 1º exige a efetiva supressão ou redução da quantia tributária devida, a consumação do crime só ocorreria após a ocorrência dessa lesão à arrecadação fiscal – isto é,

---

<sup>23</sup> Nesse sentido: “(...) os crimes tributários são de natureza material, uma vez que sua consumação se dá não com a conduta de declaração falsa ou omissão de dados, mas com a ocorrência do resultado consistente na supressão ou redução do tributo. E não há tributo sem que a autoridade administrativa, após o devido processo legal, constitua o crédito em termos definitivos. 6. Nesse contexto, a justa causa deve ser aferida no momento da apresentação da exordial, já que os elementos indiciários de autoria e prova da materialidade devem lastrear a admissão da acusação. Em outras palavras, a condição objetiva de punibilidade não pode ser preenchida depois de iniciado o processo penal.”. BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Reclamação nº 31.194, Rel. Min. Roberto Barroso, Decisão Monocrática, j. 29-11-2018, DJE 257 de 3-12-2018.

<sup>24</sup> Na própria jurisprudência sugerida pelo STF acerca da Súmula Vinculante nº 24, disponível no endereço <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=1265> e acessada 01 de outubro de 2020, constam diversos julgados do STF que demonstram essa tese. A título de exemplo, uma decisão recente: “1. As questões suscitadas no recurso extraordinário encontram-se preclusas, haja vista que a jurisprudência da Corte é assente no sentido de ser incabível recurso extraordinário contra acórdão do Superior Tribunal de Justiça no qual se suscite questão resolvida na decisão de segundo grau. 2. Ainda que assim não fosse, segundo o entendimento da Corte, a consumação do crime tipificado no art. 1º da Lei 8.137/1990 somente se verifica com a constituição do crédito fiscal, começando a correr, a partir daí, a prescrição (HC 85.051/MG, Segunda Turma, Relator o Ministro Carlos Velloso, DJ de 1º/7/05). Esse entendimento encontra-se cristalizado no enunciado Súmula Vinculante 24 da Corte. 3. É ilógico permitir que a prescrição seguisse seu curso normal no período de duração do processo administrativo necessário à consolidação do crédito tributário. Se assim fosse, o recurso administrativo, por iniciativa do contribuinte, serviria mais como uma estratégia de defesa para alcançar a prescrição com o decurso do tempo do que a sua real finalidade, que é, segundo o Ministro Sepúlveda Pertence, propiciar a qualquer cidadão questionar, perante o Fisco, a exatidão do lançamento provisório de determinado tributo (HC 81.611/DF, Tribunal Pleno, DJ de 13/5/05). 4. Agravo regimental a que se nega provimento. Agravo no Recurso Especial nº 1.031.806 AgR, rel. min. Dias Toffoli, 2ª T, j. 30-6-2017, DJE 177 de 14-8-2017.”

do sucesso da fraude fiscal. Nesse sentido, é complexo e escapa ao Direito Penal o entendimento de ser ou não possível suprimir tributo antes do lançamento definitivo. Sendo mais específico: o lançamento definitivo do tributo pela autoridade tributária apenas constata a supressão e redução posteriormente ao dano ou esse dano efetivamente ocorre após o lançamento pela autoridade fazendária?

A diferença é de notória importância dogmática. Na primeira hipótese, o crime se consuma com a própria fraude, no momento em que é realizado o pagamento do tributo de forma fraudulenta, ainda que seja outro o momento do lançamento. Na segunda hipótese, o crime se consuma com o ato administrativo definitivo que lança o tributo em valor incompatível com o que foi recolhido.

A magnitude desse tema é tal que poderia implodir a necessidade do prévio lançamento definitivo do tributo, autorizando a persecução penal pela fraude desde a ação ou omissão com dolo específico do agente. Ainda teria impacto na prescrição, já que se considera o termo inicial o momento da consumação do crime.

Isso porque, por determinação do Código Penal<sup>25</sup>, o termo inicial da prescrição é o momento da consumação do crime, sendo que a consumação ocorre quando se reúnem todos os elementos do tipo. No caso do artigo 1º da Lei de Crimes Tributários, a consumação se condiciona à supressão ou redução do tributo ou acessório.

Resta saber, factualmente, quando ocorre essa supressão ou redução.

A dificuldade em compreender esse momento deriva da confusão feita pelo próprio CTN na redação dos seus art. 113 (§ 1º), 139, 142 e 204, que não torna clara qual a diferença da definição legal entre obrigação e crédito tributário. Tentando desmistificar o que foi dito pelo legislador fiscal, Marcus Lívio Gomes entende que o crédito tributário

Nasce com a subsunção do fato à norma jurídica (art. 113, § 1º, CTN), apura-se e quantifica-se, ou constitui-se, na linguagem do CTN, com o lançamento, ganhando exigibilidade (art. 142, CTN). E, por fim, ganha exequibilidade com a inscrição em dívida ativa (art. 204, CTN). Na esteira de Ricardo Lobo Torres, a divisão adotada pelo CTN deve ser entendida no sentido didático, pois o crédito se constitui juntamente com a obrigação pela ocorrência do fato gerador (subsunção do fato à norma). (GOMES, 2013, p. 25)

Percebe-se que Gomes e Ricardo Lobo Torres entendem que o crédito tributário existe desde a ocorrência do fato gerador, sendo o lançamento uma forma de liquidação deste. Parece-

---

<sup>25</sup> Artigos 110, inciso I e artigo 14, inciso I.

nos que, segundo essa visão, o lançamento apenas quantifica o crédito tributário preexistente, tornando-o líquido e certo.

Assim, em um plano “natural”, o crédito parece já existir desde a ocorrência do fato gerador, o que implica que a supressão ou redução ocorrem já no pagamento incorreto de forma ardilosa pelo sonegador.

Por isso, é razoável se questionar se é realmente necessário aguardar-se o lançamento para a persecução penal.

Havendo indícios de fraude, pareceria, em um primeiro momento, estar autorizada a persecução penal, pois ainda que, no futuro, o lançamento indicasse que o autor não obtivesse êxito em sua empreitada, os crimes de tentativa (art. 2º) já restariam caracterizados – afinal havia indícios de fraude por algum dos meios elencados no art. 1º.

Contudo, devemos compreender que a persecução penal não apenas seria impensável sem o prévio lançamento de um ponto de vista garantista, já que é possível que o lançamento homologue o valor recolhido, como também tanto a Polícia Judiciária como o Fisco sequer tomam conhecimento da potencial fraude antes do lançamento do tributo.

No geral, o mais fácil de ocorrer é justamente que a não homologação indique a possível fraude. Eventualmente em uma fiscalização específica *in loco* pela autoridade fiscal e com a percepção de potencial fraude, a Polícia Judiciária poderia tomar conhecimento antes do lançamento. Mesmo assim, surge o insuperável dilema de que o valor recolhido poderá ser homologado pelo Fisco quando da análise detida do lançamento.

Configura-se questão prejudicial que pode evocar o artigo 93 do Código de Processo Penal<sup>26</sup>, por analogia, para o procedimento administrativo fiscal ao invés de processo cível<sup>27</sup>. Se assim considerada, a prescrição seria suspensa, resultando no mesmo efeito prático que a decisão do STF.

---

<sup>26</sup> Art. 93. Se o reconhecimento da existência da infração penal depender de decisão sobre questão diversa da prevista no artigo anterior, da competência do juízo cível, e se neste houver sido proposta ação para resolvê-la, o juiz criminal poderá, desde que essa questão seja de difícil solução e não verse sobre direito cuja prova a lei civil limite, suspender o curso do processo, após a inquirição das testemunhas e realização das outras provas de natureza urgente.

§ 1º O juiz marcará o prazo da suspensão, que poderá ser razoavelmente prorrogado, se a demora não for imputável à parte. Expirado o prazo, sem que o juiz cível tenha proferido decisão, o juiz criminal fará prosseguir o processo, retomando sua competência para resolver, de fato e de direito, toda a matéria da acusação ou da defesa.

§ 2º Do despacho que denegar a suspensão não caberá recurso.

§ 3º Suspenso o processo, e tratando-se de crime de ação pública, incumbirá ao Ministério Público intervir imediatamente na causa cível, para o fim de promover-lhe o rápido andamento.

<sup>27</sup> De acordo com esse entendimento Juary Silva (SILVA, 1998, p. 100-105 *apud* BITENCOURT, 2013, p. 63).

A partir dessa conclusão, a posição do STF quanto a necessidade do prévio lançamento definitivo parece-nos ser a acertada (com exceção à exclusão do inciso V), embora não seja exatamente pelos mesmos fundamentos.

Em razão disso, parece que a natureza jurídica dessa vinculação entre punibilidade penal e lançamento tributário é uma condição de procedibilidade da ação penal (natureza processual) e não uma condição objetiva de punibilidade/penalidade (natureza material).

A punibilidade existe, pois o crime parece se consumir, de fato, no momento de realização da fraude em si – e não com a mensuração da fraude. Mas, por observância dos princípios basilares do Direito Penal, sobretudo o princípio do estado de inocência e o *favor rei*, deve-se compreender que a persecução penal necessita aguardar a autoridade fiscal competente constatar a fraude. Caso contrário, não haverá justa causa para a persecução penal.

Não se pode confundir o grau de reprovabilidade do crime de sonegação fiscal com uma autorização para se anular direitos e garantias fundamentais que dão o suporte racional ao uso da violência monopolizada pelo Estado. Retirar direitos do sonegador em razão da sua quebra de expectativa social é Direito Penal do Inimigo e, portanto, um Direito Penal irracional, que utiliza da força estatal fundamentado em emoções sociais contra determinados indivíduos, o que já resultou no nazismo.

Concluída a análise do art. 1º, temos os crimes arrolados no art. 2º da Lei nº 8.137/1990<sup>28</sup>. Trata-se de crimes não materiais, afinal são todos tipos penais sem previsão de resultado expresso no tipo e, por conseguinte, os limites máximos e mínimos são menores do que o crime do artigo 1º.

O art. 2º traz – esse sim – crimes diferentes em cada inciso. Esse fato deriva da redação do próprio *caput*, que delega aos incisos o núcleo do tipo penal. Diferentemente do *caput* do art. 1º que perpetua os verbos “suprimir” e “reduzir”, e delega aos incisos meras formas de

---

<sup>28</sup> Art. 2º 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;
  - II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos;
  - III - exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal;
  - IV - deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento;
  - V - utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública.
- Pena - detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa.

execução, o *caput* do art. 2º traz, genericamente a expressão “constitui crime da mesma natureza” – e elenca o rol de condutas. Resta bem caracterizado que o *caput* não possui núcleo de tipo algum, mas uma apresentação de listagem de crimes contra a ordem tributária trazidos em seus incisos.

Além dessa observação, convém ressaltar que, por motivo da técnica legislativa empregada, todas as condutas do art. 1º que não chegarem a atingir o resultado material previsto de supressão ou redução do tributo ou acessório configuram, subsidiariamente, algum dos tipos penais previstos no rol do art. 2º. Ou seja, o legislador criminalizou a tentativa do art. 1º em delitos autônomos, de forma que a tentativa do crime previsto no art. 1º será um dos crimes consumados no art. 2º.

Não há dificuldade na compreensão dessa estrutura, pois, em síntese, se a fraude fiscal for bem-sucedida e acarretar a supressão ou redução do tributo, incidirá o crime mais grave (art. 1º) e, ao contrário, em caso de fraude malsucedida, restará configurada, pelo menos, um dos crimes previstos no art. 2º, que se consumam com a mera prática do ato.

Assim, em que pese discussão doutrinária sobre a natureza de crime formal ou de mera conduta, vê-se que são crimes de mera conduta. Não há finalidade prevista no tipo penal, sendo criminalizada a conduta *per se*, sem que haja necessidade de se demonstrar a finalidade da conduta para sua subsunção ao tipo penal (embora seja relativamente óbvia). Ademais, o exaurimento dos crimes do art. 2º é de realização impossível, já que o sucesso da fraude configura crime tipificado no art. 1º, sendo o resultado material inalcançável pela tipificação do art. 2º.

Encerrando a análise, há os crimes funcionais previstos no art. 3º da Lei nº 8.137/1990, sendo que são análogos à corrupção, concussão e prevaricação do Código Penal, contudo são especiais para o âmbito fiscal.

Nesses casos vê-se a criminalização da atuação espúria do agente público incumbido da arrecadação tributária, que concorre para o crime de sonegação fiscal, viabilizando-o, mas que não é o sonegador em si, pois não lhe incumbe pagar os tributos fraudados. Se não fosse esse tipo penal específico, praticaria a infração penal na modalidade de concurso de agentes com o sonegador.

Parece ter percebido bem o legislador que, além da ordem tributária, o agente público atenta contra bens jurídicos relacionados à própria Administração Pública, nos mesmos moldes dos crimes de corrupção e concussão, exigindo tipificação própria.

Por fim, o que é comum aos crimes de sonegação fiscal é a exigência do dolo com finalidade certa de fraudar a arrecadação tributária, não bastando o dolo genérico de não recolher o tributo. O autor do crime deve ter o conhecimento e vontade de empregar uma fraude tributária. Essa diferenciação é crucial para que se separe os efetivos sonegadores (fraudadores) dos inadimplentes tributários, que são cidadãos que não pagaram tributos porque diversas razões (por erro, por negligência, para “salvar” sua empresa de quebrar etc.), mas que não fraudaram nem tentaram esconder suas obrigações tributárias.

Essas justificativas, embora não afastem a ilicitude tributária, afastam a incidência típica dos crimes de sonegação. A responsabilidade tributária é objetiva (art. 143 do CTN), sendo infração tributária qualquer não pagamento de tributo devido, pouco importando a intenção do agente quanto ao não pagamento ou recolhimento integral. Por outro lado, a responsabilidade penal é subjetiva, sendo necessário demonstrar dolo ou culpa.

No caso dos crimes tributários, só há condutas dolosas, o dolo não se presume e a sua prova é indispensável para a configuração do ilícito. Nesse sentido:

a constatação do dolo é, muitas vezes, indevidamente presumida porque se equipara a realização da infração tributária com a realização dolosa de um crime contra a ordem tributária, como se a mera infração do dever extrapenal fosse constitutiva de crime. Contudo, [...], o dolo que caracteriza os crimes contra a ordem tributária implica o propósito de fraudar a Fazenda Pública, exteriorizado através da prática de atos inidôneos a este fim. (BITENCOURT *et* MONTEIRO, 2013, p. 49).

#### 4. A EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE PELO PAGAMENTO DO TRIBUTO E AS SUAS IMPLICAÇÕES ONTOLÓGICAS NOS CRIMES TRIBUTÁRIOS

Apesar de tipificados em legislação penal, os crimes tributários dispõem de um regimento jurídico *sui generis* quanto à extinção da punibilidade, fundado em uma política-criminal que extingue completamente a independência relativa das instâncias administrativa e penal: o pagamento integral do tributo é causa de extinção da punibilidade criminal.

As legislações ao redor do mundo diferem quanto ao momento até o qual será aceito o pagamento para esse fim. Conforme ensina Rodrigo Luís Ziembowicz, essa forma de tratar o crime tributário não é nova, possui origem no modelo germânico, tendo sido instituído no ordenamento austríaco e alemão há mais de um século.

Recebeu e recebe até hoje críticas doutrinárias, tendo sido implementado no Brasil, por sua vez, nos anos sessenta, com a primeira Lei de Crimes Tributários.

Ainda segundo o autor, esse instituto divide a comunidade jurídica em duas principais correntes: a que defende a descriminalização dos crimes tributários<sup>29</sup> e a que defende que deveria ser crime, mas que a causa de extinção especial de punibilidade não deveria existir, ou ao menos, ser restringida a um determinado momento<sup>30</sup> (ZIEMBOWICZ, 2020, pp. 11-12).

Ainda de acordo com o autor, quando se olha para o Direito Comparado, a primeira diferença é que na Itália, Espanha e Alemanha (as referências de Direito Penal para o mundo), as instâncias penal e administrativa são efetivamente independentes. Isto é, não se exige lançamento definitivo na seara tributária para que se inicie a persecução penal.

Além disso, quanto ao momento do pagamento apto a deflagrar a extinção da punibilidade, nesses três países o pagamento integral da dívida fiscal deve ocorrer antes do início do procedimento administrativo próprio ou da ação judicial criminal. Aquilo que ocorrer antes irá impedir esse benefício, já que uma não depende da outra. A motivação por trás dessa determinação é o fato de que, com o início da ação fiscal ou ação penal, a voluntariedade do instituto desaparece, resultando antes do exercício da coerção estatal do que do efetivo ato volitivo do agente em reparar sua conduta criminosa (ZIEMBOWICZ, 2020, pp. 35-36).

---

<sup>29</sup> O autor explica que essa primeira corrente entende que o pagamento dos débitos tributários promove a recomposição do dano ao bem jurídico coletivo, cuja finalidade é a dignidade humana, bem como representa progresso democrático, de forma que o não-encarceramento dos “os produtores de bens e tributos” volte à sua atividade e à honestidade fiscal.

<sup>30</sup> Por sua vez, essa corrente, segundo o autor, sustenta que esse instituto jurídico resume a questão penal a uma mera “querela financeira”, utilizando a persecução penal como *prima ratio* para efetivar a arrecadação fiscal, levando as agências penais ao descrédito, transformando a Polícia, o Ministério Público e o Juízo Criminal em mero arrecadadores de impostos.

Percebe-se que esses países instituíram a extinção da punibilidade de forma coerente, uma vez que a determinação do limite máximo para pagamento do tributo sonegado lá estabelecido se harmoniza com o instituto da autodenúncia espontânea em matéria tributária. No caso do brasileiro, esse instituto está expresso no art. 138 do CTN<sup>31</sup> e determina que a espontaneidade é considerada exaurida a partir do momento em que é ajuizada a ação fiscal.

Analisando-se o texto legal do art. 138, extrai-se que, com muito maior razão, a espontaneidade pode ser considerada extinta a partir do ajuizamento da ação criminal, dado as medidas cautelares próprias para assegurar a aplicação da lei penal e ressarcimento do dano, bem como a carga estigmatizante e socialmente deletéria inerente ao mero ajuizamento de uma ação criminal.

Em outras palavras, ser rotulado como sonegador possui uma força coercitiva muito maior do que devedor fiscal e estar sob ameaça de ser condenado à pena privativa de liberdade implica coação óbvia.

Frise-se que, no Brasil a observação sobre o que ocorrer antes não se aplica, o momento-limite do pagamento que enseja a extinção da punibilidade. No ordenamento interno, a extinção da punibilidade por meio do pagamento da dívida fiscal encontra-se em meio a um emaranhado de diplomas legislativos promulgados a partir dos anos 1990. Essas normas instituíram programas chamados de REFIS<sup>32</sup> formando um microsistema legislativo caótico, tendo sido editadas várias normas em sucessão, cada qual prevendo uma condição diferente para a extinção da punibilidade e necessitam de análise mais aprofundada para se compreender a desordem causada – o que será feito em tópico próprio.

Até hoje é difícil de se compreender qual está vigente e qual está revogada, o que se aplica ao parcelamento e o que se aplica ao pagamento direto. Além disso, a confusão se deve à mistura do Direito Penal com o Direito Administrativo em um mesmo diploma – o que implica dificuldade em compreender como aplicar a retroatividade penal, existindo debates na literatura sobre qual norma é aplicável a cada caso concreto, especialmente a depender do tempo em que ocorreu a sonegação, o pagamento ou o parcelamento.

---

<sup>31</sup> Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração. Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

<sup>32</sup> Acrônimo de “Programa de Recuperação Fiscal”.



De toda forma, o STF tentou interpretar esses dispositivos desordenados e firmou entendimento de que esse momento, segundo o nosso conjunto jurídico, é o trânsito em julgado da sentença penal condenatória (ZIEMBOWICZ, 2020, p. 29)<sup>33</sup>. Contudo, recentemente houve decisões do próprio STF e do STJ que retiram o limite temporal para o pagamento, sendo válido que ocorra inclusive após o trânsito em julgado, durante a execução da pena (ZIEMBOWICZ, 2020, p. 29).

Independentemente de ser até o trânsito em julgado ou a qualquer tempo, mais uma vez o Brasil divergiu das políticas criminais adotadas internacionalmente para permitir que agentes poderosos escapem da aplicação da Lei Penal, mantendo o status estabelecido há pelo menos três séculos de que o Direito Penal possui “clientela” certa: aqueles que derivam das camadas socialmente vulneráveis.

Por sua vez, os colarinhos brancos (aí inclusas também as autoridades estatais), como sempre ocorreu desde o Brasil-Colônia, nunca compuseram a população carcerária de forma significativa, embora sempre tenham delinquido de forma recorrente por meio de suas canetas, fardas e armas, e sejam os autores dos delitos mais tóxicos para o corpo social como um todo.

A forma com que foi feita essa construção somente pode ser compreendida ao se analisar o histórico legislativo desses dispositivos despenalizadores e correlaciona-los à política fiscal.

#### 4.1 OS SUCESSIVOS DIPLOMAS NORMATIVOS DO PROGRAMA DE RECUPERAÇÃO FISCAL NO BRASIL (REFIS)

Inaugurando os delitos fiscais, a Lei Federal nº 4.729/1965 tratou de instituir a extinção da punibilidade por meio do pagamento, condicionado ao momento anterior do ajuizamento da ação fiscal própria (art. 2º). Na sequência, durante o regime instituído pelo golpe militar, houve diversos Decretos tratando do tema, todos eles estabelecendo algum marco temporal dentro da fase administrativa fiscal (ZIEMBOWICZ, 2020, p. 19).

Após muitos anos foi promulgada a Lei Federal nº 8.137/1990, estabelecendo como marco o recebimento da denúncia. Essa norma veio da iniciativa do próprio Poder Executivo, o qual faz arrecadação dos tributos. Segundo o sítio eletrônico da Câmara dos Deputados, a exposição de motivos se manteve intacta do projeto apresentado pelos Ministro da Justiça e a

---

<sup>33</sup> Embargos na Declaração da Ação Penal nº 516/DF.

Ministra da Economia, à época, ao Presidente da República. O Presidente encaminhou ao Poder Legislativo, tendo sido possível consultar todo o processo legislativo no sítio eletrônico da Câmara dos Deputados. Verifica-se que a redação final do dispositivo do projeto de lei que deu origem à Lei de Crimes Tributários, no que se refere à extinção da punibilidade, foi aprovada sem alterações. Isso deu origem ao artigo 13 da Lei Federal nº 8.137/1990, que possuía a seguinte redação, até ser revogada, no ano seguinte, por uma das leis do REFIS (Lei Federal nº 8.383/1991):

Art. 14. Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos nos arts. 1º a 3º quando o agente promover o pagamento de tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia.

Considerando que foi mantida quase integralmente a legislação como um todo, aparentemente legislador manteve a exposição de motivos original escritas pelos Ministros, adotando-a. Então, podemos dizer que o legislador possuía seguinte intento para essa lei quando de sua edição:

A conceituação dos crimes que têm como consequência o não-pagamento de tributos, e as penalidade imponíveis a seus autores, deixam muito a desejar, mercê de suas imprecisões e lacunas, não só na definição dos fatos tipificadores do crime, como também na fixação da pena aplicável quando de seu cometimento.

2. Em verdade, o objetivo básico colimado, qual seja o de desestimular a prática criminosa, não vem sendo alcançado, fato esse que tem causado grandes e irreparáveis prejuízos à Fazenda Nacional.

3. Não representará uma inverdade afirmar-se que, ao contrário do que deveria ocorrer, a preferida legislação, de certa forma, estimula a prática de crime ao invés de coibi-la.

4. Diante desse quadro, entende-se absolutamente necessária a tomada de providências imediatas, aperfeiçoando-se as normas reguladoras da matéria, o que se propõe seja feito de acordo com as normas constantes do anexo projeto de lei, que ora tenho a honra de submeter à apreciação de Vossa Excelência.

5. O projeto em foco trata do crime contra a administração tributária, mediante adoção de definições mais abrangentes do que aquelas hoje existentes.

6. Além disso, o projeto proposto, em algumas hipóteses, torna mais severa a penalidade aplicável, prevendo a reclusão de dois a cinco anos para o infrator, ao invés dos atuais seis esses (sic) a dois anos de detenção.

7. Outra inovação que se propõe consiste em se estender a terceiros que, não tendo praticado diretamente o ato delituoso, tenham colaborado, de uma forma ou de outra para sua prática.

8. Dispondo sobre a extinção da punibilidade, estabelece que a mesma somente terá lugar quando o agente promover espontaneamente o pagamento do tributo ou contribuição, inclusive adicional, antes do início da ação fiscal. Essa disposição põe fim à situação até afora vigente, que consista em

verdadeiro estímulo à prática de atos danosos ao Erário Público, eis que ocorreria extinção da punibilidade quando o agente, já tendo sido iniciada a ação fiscal, recolhida o crédito tributário, antes da decisão administrativa de primeira instância. Em alguns casos, ao delinquente (sic) era permitido realizar o pagamento até antes do início da ação penal, para beneficiar-se com a extinção da punibilidade.

9. Os dispositivos relacionados com a autoridade fiscal ampliam seu grau de competência em relação à investigação da prática do crime, podendo a referida autoridade, até mesmo, proceder à apreensão de bens e documentos, bem como remeter diretamente ao Ministério Público os elementos comprobatórios da infração, para instauração do procedimento penal cabível. [...] (BRASIL, 1990)

Observa-se que o legislador frisou de forma expressa que o momento até o qual o pagamento poderia ser feito era até o recebimento da denúncia ou até o ajuizamento da ação fiscal, em harmonia com a autodenúncia tributária. Contudo, a partir do ano seguinte, essa ocorreu uma série de mudanças.

A primeira delas foi a Lei Federal nº 8.383/1991, que revogou expressamente o art. 14 da Lei de Crimes Tributários. Assim houve a extinção do instituto nesse período e o endurecimento da lei penal-tributária. A revogação durou apenas 4 anos, e então a Lei Federal nº 9.249/1995 que, em seu art. 34, reestabeleceu a medida despenalizadora, colocando como marco intertemporal “antes do recebimento da denúncia” (ZIEMBOWICZ, 2020, p. 20). Não há nenhuma referência à parte penal na exposição de motivos, nem mesmo à extinção da punibilidade (BRASIL, 1995).

A partir daí, houve a instituição do REFIS, com a promulgação da Lei nº 9.964/2000. O REFIS consistia em programa de parcelamento de débito fiscal com facilidades e incentivo ao pagamento. Quanto à extinção da punibilidade, o art. 15, *caput* e o § 3º da Lei determinaram que todos os débitos fiscais que fossem incluídos no programa de parcelamento antes do recebimento da denúncia, ficariam com a pretensão punitiva do Estado suspensa enquanto durasse o parcelamento. Após a quitação integral do débito, haveria a extinção da punibilidade. (BRASIL, 2000).

Em 2003, foi promulgada a Lei nº 10.684/2003, que instituiu novo programa de parcelamento, conhecido como REFIS II. O art. 9º do referido diploma praticamente repetiu a estrutura do REFIS I quanto à extinção da punibilidade, porém retirou o marco temporal “antes do recebimento da denúncia”, eliminando o momento máximo até o qual os débitos poderiam ser parcelados para suspender a pretensão punitiva. Assim, o parcelamento não encontrava mais qualquer limite temporal para ser incluído em parcelamento do ponto de vista penal, e o § 2º do mesmo artigo 9º, determinou que se extinguiria a punibilidade com o pagamento integral desses

débitos. Essa determinação foi mantida pela próxima norma de parcelamento, em 2009 (Lei nº 11.941/2009).

Em 2011 houve um movimento diferente: a Lei nº 12.382/2011 alterou a Lei nº 9.430/1996, que era uma legislação que tratava de tributos federais, como o Imposto de Renda. Dentro da Lei nº 9.430, havia um título específico para os Crimes contra a Ordem Tributária, que teve a seguinte evolução:

Original – sem marco temporal

Art. 83. A representação fiscal para fins penais relativa aos crimes contra a ordem tributária definidos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, será encaminhada ao Ministério Público após proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente.

1ª Modificação (2010) – sem marco temporal

Art. 83. A representação fiscal para fins penais relativa aos crimes contra a ordem tributária previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e aos crimes contra a Previdência Social, previstos nos arts. 168-A e 337-A do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 - Código Penal, será encaminhada ao Ministério Público depois de proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente. (Redação dada pela Medida Provisória nº 497, de 2010)

2ª Modificação (2010) – reduzido à denúncia

Art. 83. A representação fiscal para fins penais relativa aos crimes contra a ordem tributária previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e aos crimes contra a Previdência Social, previstos nos arts. 168-A e 337-A do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal), será encaminhada ao Ministério Público depois de proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente. (Redação dada pela Lei nº 12.350, de 2010)

Parágrafo único. As disposições contidas no *caput* do art. 34 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, aplicam-se aos processos administrativos e aos inquéritos e processos em curso, desde que não recebida a denúncia pela juiz.

§ 1º Na hipótese de concessão de parcelamento do crédito tributário, a representação fiscal para fins penais somente será encaminhada ao Ministério Público após a exclusão da pessoa física ou jurídica do parcelamento. (Incluído pela Lei nº 12.382, de 2011).

§ 2º É suspensa a pretensão punitiva do Estado referente aos crimes previstos no *caput*, durante o período em que a pessoa física ou a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no parcelamento, desde que o pedido de parcelamento tenha sido formalizado antes do recebimento da denúncia criminal. (Incluído pela Lei nº 12.382, de 2011).

§ 3º A prescrição criminal não corre durante o período de suspensão da pretensão punitiva. (Incluído pela Lei nº 12.382, de 2011).

§ 4º Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos no caput quando a pessoa física ou a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos, inclusive acessórios, que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento. (Incluído pela Lei nº 12.382, de 2011).

§ 5º O disposto nos §§ 1º a 4º não se aplica nas hipóteses de vedação legal de parcelamento. (Incluído pela Lei nº 12.382, de 2011).

§ 6º As disposições contidas no caput do art. 34 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, aplicam-se aos processos administrativos e aos inquéritos e processos em curso, desde que não recebida a denúncia pela juiz. (Renumerado do Parágrafo único pela Lei nº 12.382, de 2011).

Assim, aparentemente haveria o limite até o recebimento da denúncia. Contudo, o entendimento firmado pelo STF é o de que a Lei nº 12.382/2011, ao firmar o tempo máximo como o recebimento da denúncia, referiu-se ao art. 34 da Lei nº 9.249/1995, que estaria revogado. Por isso, não teria qualquer efeito, já que normatizou com referência em uma norma já revogada.

Além disso, entendeu o STF, que o art. 9º, § 2º da Lei nº 10.683/2003 (que retira o limite temporal) não foi revogado pela Lei nº 11.941/2009 – norma que trata especialmente de parcelamento fiscal, consolidando a situação atual (ZIEMBOWICZ, 2020, pp. 28-31).

As causas políticas que deram origem ao REFIS ser legislado da forma como foi, nesse ponto em especial, provavelmente nunca virão à tona. Algumas hipóteses podem ser aventadas, sendo a mais evidente delas maximizar a arrecadação fiscal, o que ocorreu à custa de se transformar a Lei Federal nº 8.137/1990 em mecanismo de prisão por dívida. Outra hipótese que mereceria uma pesquisa mais aprofundada é a do “unir o útil ao agradável”, já que sabidamente a classe política (legislador) está diuturnamente envolvida em escândalos de corrupção, caixa 2 e 3, lavagem de dinheiro e ocultação de patrimônio, o que tem sérias implicações do ponto de vista da sonegação fiscal.

Contudo, uma possibilidade salta aos olhos. A partir dos números referentes ao “gargalo das execuções fiscais” notou-se que, embora correspondam a quase metade de todos os processos em trâmite no Poder Judiciário, as execuções fiscais são as ações com os piores resultados dentre todos, atingindo 8 anos de média de tramitação, mais a taxa de congestionamento que supera todas as demais.

Justamente em razão desses dados é que a via penal é mais interessante do ponto de vista arrecadatório. Conforme informação do CNJ já citada, o insucesso das execuções fiscais

se deve ao fato de a autoridade fiscal possui poderes para rastrear bens e valores para tomar providências cautelares a fim de garantir o pagamento do crédito. Assim o juízo da execução repete as mesmas diligências, gerando redundância e nova frustração em localizar garantias.

Esse problema não se resolve por meio da condenação penal irrecorrível que, embora tenha exista o efeito automático de reparar o dano, a forma de reparação se dará por meio de nova execução, desta vez por meio do título executivo judicial (sentença irrecorrível). Significa que a reparação do dano a partir dos efeitos automáticos da condenação implica em tomar a fila das execuções e repetir as frustrações fiscais.

De uma forma bem diferente é o pagamento do tributo mediante ameaça de prisão. Embora o sonegador consiga omitir seu patrimônio para se furtar ao pagamento de uma grande dívida fiscal, fato é que é mais difícil de se evadir de um mandado de prisão preventiva ou mesmo definitiva, além do próprio ápice da estigmatização social.

Nessa ordem de ideias, do ponto de vista do sonegador, a prisão enquanto força coativa é muito mais eficiente do que uma mera execução fiscal que levará anos e que pode ser repetidamente protelada por meio de um bom advogado, embargos à execução, uma série de recurso dos recursos de decisões judiciais e omissão do patrimônio. Por outro lado, não é natural que um indivíduo prefira ser preso a pagar o tributo devido.

Do ponto de vista do Fisco, o pagamento do tributo por meio da ameaça de uma prisão é muito mais eficiente do que levar a cabo uma execução de um título judicial no juízo cível. O sonegador irá pagar o valor autuado, com todos os encargos, juros de mora, multa e não haverá novo processo judicial.

Percebe-se, portanto, que existe a possibilidade do legislador ter sido inspirado por uma lógica perversa (ou lobby fiscal) para retirar esse marco limitador, buscando a arrecadação a qualquer custo, ainda que crie um mecanismo de “compra da liberdade”.

A motivação do referido diploma provavelmente não será conhecida jamais. De toda forma, intencionalmente ou não, foi o que a Lei Federal nº 10.684/2003 possibilitou: um sistema de compra e venda de liberdade de sonegadores fiscais, em razão da ineficiência estatal em arrecadar tributos.

Não é exagero dizer: a prisão por dívida fiscal foi tacitamente permitida através desse dispositivo, conforme a análise seguinte.

## 4.2 CRIMES TRIBUTÁRIOS: PRISÃO POR DÍVIDA FISCAL?

De fato, o nosso ordenamento privilegia o crime tributário, expressamente por meio de normas que autorizam ao sonegador pagar o tributo sonegado a qualquer tempo. O efeito ocasionado por essa forma especial de tratar os crimes tributários pode ser trazido em números. Rodrigo Luís Ziembowicz elaborou gráficos que mostram a correlação entre o número de ações penais por sonegação tributária em curso nos 1º e 2º graus da Justiça Federal e o número de indivíduos encarcerados no Estado de São Paulo por estes crimes (2020, pp. 23-24), apenas para se ter uma ideia da dimensão dos números<sup>34</sup>.

Para efeitos do presente trabalho, fiquemos apenas com o número total de indivíduos cumprindo pena em penitenciárias paulistas por crimes tributários:

- a) 13 em 2013
- b) 16 em 2014
- c) 18 em 2015
- d) 24 em 2016

A título de exemplo, em 2016, pelos crimes do art. 1º e 2º da Lei Federal nº 8.137/1990 e pelos crimes do art. 168-A e 337-A do Código Penal, estavam em curso 8.787 ações penais na Justiça Federal em 1º grau por estes crimes, 1.637 em 2º grau. Isso só na Justiça Federal, não tendo sido informado quanto aos crimes tributários da Justiça Estadual. Contudo, o número de sonegadores cumprindo pena no Estado de São Paulo nesse mesmo ano era de apenas 24.

Esses números mostram clara distorção entre a persecução penal e a punição, o que sugere ter origem no instituto da extinção da punibilidade pelo pagamento.

Evidentemente que, para se ter certeza sobre essa conclusão, seria necessário analisar os dados de forma completa, tanto da Justiça Federal (especificamente em São Paulo), quanto da Justiça Estadual e ainda compará-la com as mesmas estatísticas de ações penais e cumprimento de pena de um ou mais crimes que não gozam do mesmo benefício (como o roubo ou o tráfico, por exemplo), o qual poderia demonstrar um panorama objetivo sobre a intensidade do privilégio que tal extinção representa. Ainda mais quando se atribuisse a essa investigação parâmetros de criminológica, como o valor da sonegação, *modus operandi*, se envolve

---

<sup>34</sup> A escolha por São Paulo se deu por conta de dois fatores: apesar de ter analisado somente crimes da competência federal, os apenados irão cumprir a pena, via de regra, na penitenciária estadual, de forma que análise completa demandaria analisar informações de todas as unidades federativas, uma a uma. O segundo fator é que proporção de São Paulo em relação à arrecadação federal é que o Estado de São Paulo é responsável por mais de 40% de toda a arrecadação federal.

organização criminosa ou apenas o indivíduo, se é referente a pequenos estabelecimentos comerciais ou empresas grandes e se essas pessoas estão encarceradas até o momento pelo fato de que não podem pagar o tributo ou se optaram por não pagar e ficar encarcerados (impensável)<sup>35</sup>.

No momento, temos a disposição somente o método lógico-dedutivo quanto a essa temática. E, por meio dele, percebe-se que a diferença da ordem numérica entre os dados das ações penais federais e o número de indivíduos cumprindo pena em estabelecimento prisional por tais crimes, demonstra um verdadeiro Direito Penal simbólico – tanto mais simbólico quanto maior for a correlação entre a diferença numérica acima e o número de extinções de punibilidade por pagamento que tiver ocorrido nesse ano.

Com simbólico quer-se dizer que não protege o bem jurídico que se presta a tutelar (ordem tributária), conforme restou demonstrado numericamente a partir da análise feita dos dados do Sonogômetro. Isso infringe frontalmente a vertente do princípio da proporcionalidade que diz respeito à insuficiência da proteção do bem jurídico.

Ou seja, a Lei Federal nº 8.137/1990, devido à vigência do dispositivo da Lei Federal nº 10.683/2003, tornou-se uma norma penal que não está protegendo o bem jurídico de forma suficiente.

Não bastasse, essa forma de aplicar a prisão-pena ou a prisão cautelar nos crimes tributários cria uma lógica de prisão por dívida tão próxima do instituto da prisão civil que se torna difícil de diferenciar um instituto do outro.

Vê-se abaixo a explicação na literatura jurídica para a prisão por dívida de pensão alimentícia:

Essa prisão não tem cunho satisfativo tampouco punitivo, sendo apenas um mecanismo de pressão sobre a vontade do devedor, de forma que, mesmo preso, o executado continua a ser devedor das prestações vencidas e vincendas (art. 528, § 5º, do CPC). Justamente por ser apenas mecanismo de pressão, com o pagamento do devedor será imediatamente suspenso o cumprimento da ordem da prisão (por meio da expedição de salvo conduto), ou já tendo sido executado preso, será imediatamente libertado por meio de expedição de alvará de soltura (NEVES, 2020, p. 1.315)

Em que pese a diferença sobre o cunho satisfativo ou punitivo, isso se limita somente ao plano teórico. Na prática, a finalidade que esse instituto confere ao Direito Penal é o de

---

<sup>35</sup> O estudo, apesar da importância, não será possível de ser realizado no escopo desse trabalho e daria margem a uma outra investigação completa e complexa, mas a sugestão à comunidade científica ou mesmo para realização em um novo trabalho fica aqui registrada.



meramente arrecadar a qualquer custo. Aliás, nas próprias palavras do Ministro do STF Dias Toffoli:

Ressalto, porém, que se trata de opção que, a meu ver, não se submete ao aventado controle de constitucionalidade, estando dentro da discricionariedade conferida ao Parlamento - até porque quem pode o mais pode o menos. Se é dado ao legislador até mesmo revogar a norma penal, ou conceder anistia a determinadas violações sancionadas no ordenamento jurídico, qual seria a vedação de ordem material a impedir, nos crimes contra a ordem tributária, que se privilegiasse, por opção política do legislador, o reforço ao erário em detrimento da imposição de uma pena ao contribuinte renitente? [...] Daí a opção política do legislador, desde longa data, por privilegiar a arrecadação estatal, utilizando-se da coação penal como um meio para obter a satisfação integral do débito tributário – evidentemente que junto àqueles que, embora possuindo recursos financeiros para anto, se furtem ao recolhimento dos impostos e contribuições devidos. Em vez da efetiva execução de penas privativas de liberdade contra o sonegador, com todos os custos sociais daí decorrentes, privilegiou-se a política arrecadatória, com a possibilidade de extinção da punibilidade do agente, desde que satisfeita integralmente a obrigação (entendida como incluindo os acréscimos pecuniários decorrentes da mora, os quais, precisamente, o legislador fixou de modo mais rigoroso e severo). (BRASIL, 2013, grifei).

Nessa perspectiva, o Direito Penal foi acionado para tentar proteger o bem jurídico continuamente lesado, inicialmente de forma legítima e com determinada motivação.

Após, institucionalizou-se um benefício que significou o desvirtuamento do Direito Penal, permitindo o encerramento do processo penal assim que houvesse o pagamento tributário. Privilegiou-se a arrecadação a qualquer custo enquanto reparação do dano criminal, sem que se atentasse para as (demais) finalidades da pena, criando uma lógica de prisão por dívida tributária. Essa lógica chegou a ser admitida de forma expressa pelo Ministro Dias Toffoli que talvez não tenha se atentado como o teor do seu voto retrata a existência dessa forma de prisão inconstitucional e ilegal e, por isso mesmo, deveria ter sido rechaçada no STF - exatamente ao contrário do que foi efetivamente feito.

Diante da indagação do Ministro sobre “qual seria a vedação de ordem material a impedir, nos crimes contra a ordem tributária, que se privilegiasse, por opção política do legislador, o reforço ao erário em detrimento da imposição de uma pena ao contribuinte renitente?”, cumpre-nos tentar respondê-la.

#### 4.3 DA VEDAÇÃO DE ORDEM MATERIAL QUE IMPEDE A OPÇÃO POLÍTICA DO LEGISLADOR PELA ARRECADADAÇÃO EM DETRIMENTO DA IMPOSIÇÃO DE PENA

Apesar do legislador poder direcionar a política criminal, as leis penais que atendem a determinados programas de governo estão, ainda assim, submetidas à normas de hierarquia superior e princípios norteadores, cuja violação resulta em quebra da harmonia e lógica do ordenamento jurídico. Para tanto, nos ateremos a seis limitações de ordem material que impedem a utilização do Direito Penal dessa forma, sem pretensão de esgotar o tema, que pode apresentar muitas outras.

A primeira e mais notória delas deriva do próprio fato de o STF admitir abertamente de que se trata de prisão por dívida, conforme o voto acima exposto. Sobre isso, destaca-se que existe proibição expressa dessa forma de prisão em caráter convencional, por meio de um Tratado Internacional de Direitos Humanos (Convenção Americana de Direitos Humanos)<sup>36</sup>, e vedação específica no rol de direitos e garantias fundamentais da Constituição Federal (Art. 5º, inciso LXVII)<sup>37</sup>, em ambos os casos, exceto prisão por inadimplência de obrigação alimentar.

A segunda é a violação da própria proporcionalidade inerente ao Direito Penal, principalmente em sua acepção da vedação da proteção insuficiente do bem jurídico. Se o crime tributário representar a criminalização de mera infração administrativa, então há excesso na intervenção penal. Se for um efetivo crime, mas com condição da mera extinção da punibilidade por meio do pagamento de forma ilimitada no tempo e na reincidência, então há insuficiência na proteção do bem jurídico – o que restou bem demonstrado pelos números da sonegação.

Em terceiro lugar, a pena tem a finalidade mista: prevenção geral e prevenção especial, retributiva, reeducativa (CUNHA, 2020, p. 483)<sup>38</sup>, porém a extinção da punibilidade estimula a violação dessas finalidades, ao passo em que estimula os sonegadores a repetirem a fraude

---

<sup>36</sup> Ratificado e internalizado pelo Brasil por meio do Decreto nº Pacto de San José da Costa Rica determina em seu Item 7: “Ninguém deve ser detido por dívida. Este princípio não limita os mandados de autoridade judiciária competente expedidos em virtude de inadimplemento de obrigação alimentar.”

<sup>37</sup> “LXVII - não haverá prisão civil por dívida, salvo a do responsável pelo inadimplemento voluntário e inescusável de obrigação alimentícia e a do depositário infiel”, ressalvando-se que, da redação original, a prisão do depositário infiel foi

<sup>38</sup> Na voz na literatura jurídica moderna, de forma ainda incipiente, entendo existir nova finalidade associada à reparação do dano. Contudo, esta figura como uma finalidade da pena e não como uma razão para despenalizar. Essa finalidade aparece como resposta à falta de preocupação estatal quanto à reparação do dano, o que é efeito automático da condenação, porém rotineiramente esquecida no processo penal como um todo. Isso acarretou a normalização de que a vítima deva suportar os prejuízos advindos da prática criminosa, quando a própria Lei Penal lhe garante a reparação do dano como efeito natural da pena.

fiscal. Isso porque, via de regra, o sonegador de tributos não o faz uma única vez, mas incorpora essa lógica de atuação para a operação de seus empreendimentos.

Em outras palavras, o sonegador ao qual efetivamente se destina a norma penal – isto é, o grandes sonegador – vê na prática criminosa uma atividade lucrativa, que internalizam nas estruturas sobre as quais possui poder de mando. Dessa forma, a sonegação fiscal torna-se um investimento de alto risco, pois diante da baixa taxa de sucesso do Fisco em descobrir grandes sonegações, aquilo que se perde “pagando” (literalmente) o crime descoberto, compensa-se por meio das fraudes não descobertas.

Ou seja: se uma das fraudes der errado, basta pagá-la com encargos devidos e recuperar o prejuízo por meio de outras fraudes e assim por diante.

Tendo-se em vista ser crimes especialmente relacionados ao colarinho branco empresário, não parece ser a melhor maneira de lidar com o problema tornar a sonegação investimento de alto risco e oferecê-la aos maiores empreendedores do país. À evidência, só poderia resultar em um singelo convite a lesionar a ordem tributária. Ou mesmo propor um “jogo” no qual o sonegador é especialista, tanto profissionalmente como ilicitamente: arriscar.

As simbologias são inúmeras, mas a maior delas é próprio crime tributário.

O quarto ponto é que a reparação do dano é efeito automático da condenação, sendo certo que todo crime de dano deve ser reparado pelo criminoso durante a execução da pena, por determinação expressa do Código Penal (art. 91, inciso I)<sup>39</sup>. Além disso, o Processo Penal possui seus meios cautelares próprios para assegurar o ressarcimento desse valor.

A partir dos dados sobre o gargalo das execuções fiscais resta uma possível correlação, que demonstra uma motivação oculta do legislador para permitir que a extinção da punibilidade seja um prêmio pelo pagamento: embora a reparação do dano seja efeito automático da condenação, a forma com que é cobrado é por meio de na Justiça Cível. Dessa forma, a condenação não geraria o pagamento imediato, apenas servindo para tomar um o último lugar na imensa fila das execuções.

Em quinto lugar, deve-se pontuar que nenhum outro crime no ordenamento goza de tamanha benesse, havendo verdadeiro tratamento desigual. Não é só rompimento com a isonomia quanto ao tratamento penal, mas, dado se tratar de crime típico de colarinho branco, o que ocorre na prática é o privilégio a uma classe social inteira em detrimento das demais, já

---

<sup>39</sup> Art. 91 - São efeitos da condenação:

I - tornar certa a obrigação de indenizar o dano causado pelo crime [...]

que o furtador, o estelionatário e outros autores de crimes de dano não possuem essa possibilidade de forma irrestrita em crimes cujo dano sequer chega a ser difuso.

Quanto a isso, frise-se que, embora o momento processual penal atual têm privilegiado a solução penal por meio de negócios jurídicos processuais, fato é que nenhum deles é ilimitado no tempo processual e no número de vezes a ser aplicável.

O novíssimo acordo de não persecução penal – ANPP, a colaboração premiada, a transação penal e a suspensão condicional do processo – todos eles – possuem limitadores quanto à sua repetição ou momento de uso, sendo certo que possuem critérios mais rigorosos do que o ora aplicado aos crimes tributários.

Até mesmo o arrependimento posterior e o arrependimento eficaz possuem momentos e limites definidos quanto aos seus efeitos, em dissonância ao que é posto à disposição do sonegador, inclusive quase como um direito potestativo.

Embora exista a reparação do dano como condicionante em diversos instrumentos processuais-penais, verifica-se que, de fato, nunca chegarão a ser aplicáveis nos crimes tributários. A mera reparação do dano possui efeito superior a todos estes institutos: a própria extinção da punibilidade sem nenhuma outra condição. Um alto prêmio para o sonegador.

Por sexto e último lugar, deve-se pontuar que esses crimes já dispõem de dois limitadores bastante adequados à espécie delitiva: o dolo específico e a insignificância tributária.

O dolo específico impede (ou deveria impedir) que o mero devedor tributário fosse penalmente processado como um sonegador – diferindo um mero inadimplente de um fraudador.

A insignificância, por sua vez, determina um limite mínimo de R\$ 20.000,00 – o mesmo valor mínimo para se ajuizar ação de execução fiscal – para o qual o fato é atípico.

Apesar disso tudo, ainda existe a possibilidade de se extinguir a punibilidade pelo pagamento integral, mesmo quando houver dolo específico, reincidência, valores de alta monta e, na visão do STF, até mesmo depois do trânsito em julgado. Não há justificativa de ordem penal para essa quebra de isonomia.

Para se ter coerência é necessário repensar a legitimidade do instituto. Se efetivamente for considerada legítima, por mera extensão isonômica, todos os crimes de dano – geralmente menos nocivos que a sonegação – deveriam ter a mesma incidência do instituto, sendo

“socialmente pacificados” por meio da reparação do dano e a conseguinte declaração da extinção da punibilidade do agente reparador.

Ou então, se ilegítima, não deveria ser aplicável a ninguém, de forma que não houvesse classe privilegiada por esse benefício, especialmente quando esta classe ocupa o topo da pirâmide, sendo suas transgressões penais muito mais reprováveis e a sua possibilidade de se portar conforme o Direito muito evidente.

A sonegação é um crime típico do capitalismo desenfreado. O sacrifício do coletivo para que se aumente o próprio patrimônio marca esse delito contundentemente. Além disso, da forma como está (ilimitada), ainda cria um privilégio exclusivo a uma única categoria delitiva, ligada a uma específica classe social, por sua vez pertencente ao *establishment* do Poder Econômico brasileiro.

Em muitos termos essa legislação cria privilégios, incentiva a prática delitiva fiscal e transforma a norma penal vigente em mera recomendação. Ademais, não há razão para tamanha benesse, já que o típico sonegador é indivíduo da alta elite econômica, com grande poder econômico, o qual detém a maior possibilidade e meios de se portar conforme o Direito.

Todas essas questões formam a ideia de que o Direito Penal deixou as suas finalidades próprias e tem servido à exclusiva finalidade administrativa de arrecadação fiscal, de forma imprópria, inconstitucional, inconveniente, atentando contra os seus princípios norteadores, contra as finalidades da pena e criando desigualdade com outros crimes e criminosos.

A impertinência desse instituto com suas atuais características encerra o debate jurídico do presente trabalho sobre sua legitimidade jurídica, concluindo por ser incompatível com a ordem jurídica vigente por violar todas as bases ontológicas e normativas do Direito Penal.

Porém, conforme já se sinalizou anteriormente, a adoção dessa causa especial de punibilidade é internacionalmente consolidada, embora de forma coerente: se é lícita a retificação e o pagamento extemporâneo de impostos por meio da autodenúncia fiscal, então o Direito Penal não poderia criminalizar algo que é autorizado por outra área do ordenamento jurídico. Raciocínio análogo quanto à insignificância tributária. A constatação abre margem para indagações de ordem político-criminal.

Afinal, o que deveria ter sua existência repensada: a extinção da punibilidade pelo pagamento ou os próprios crimes tributários?

Para responder tal indagação é imprescindível localizar se existe um efetivo bem jurídico a ser protegido e, se sim, qual a legitimidade do Direito Penal para protegê-lo.

## 5. O BEM JURÍDICO ‘ORDEM TRIBUTÁRIA

A tarefa de definir o que seria a ordem tributária é assaz complexa – e, como a regra geral no Direito, inexistente consenso quanto ao seu significado. Segundo BITENCOURT; MONTEIRO (2014, pp. 32-35) existem duas grandes vertentes de definição desse bem jurídico: a patrimonialista e a funcional.

A funcional compreende a ordem tributária a partir das funções do tributo, qual seja, o investimento nos serviços públicos de saúde, educação, segurança e as demais destinações lícitas (quando ocorrem) para as finalidades estatais, que possam ter as arrecadações tributárias.

Por sua vez, a patrimonialista, compreende a ordem tributária como o fluxo de entrada e saída monetária em virtude das arrecadações fiscais – isto é, para essa corrente entende-se o aspecto do patrimônio público monetizado, definido pelo autor como “administração do erário público”.

Nesse aspecto, Bitencourt aponta que a vertente patrimonialista é a majoritariamente aceita no meio jurídico – e acertadamente, segundo o seu modo de ver.

Analisando-se por uma perspectiva racional, não se pode negar que ambas têm a sua razão de ser e possuem, cada qual, sua parcela de acerto, sendo impensável alegar que a ordem tributária não poderia ser definida como qualquer delas.

Assim, o que nitidamente ocorre com a adoção de uma em detrimento da outra é meramente a carga valorativa que se quer importar para o âmbito de proteção do tipo penal.

Em uma abordagem mais direta, qual é a política sobre a qual se quer fundamentar a criminalização: o erário público ou a função social dos tributos?

Percebe-se que a perspectiva funcional permite a criminalização das condutas lesivas à ordem tributária de forma natural, haja vista a sua maior carga axiológica e de apelo social, bastando especificar que o âmbito de proteção da norma anti sonegação é, na verdade, valores socialmente sensíveis (educação, saúde, segurança, transporte público etc.).

Por outro lado, a perspectiva patrimonialista traduz o bem jurídico “ordem tributária” como mera monetarização do tributo, sendo uma conduta atentatória contra as receitas e despesas da Administração Pública.

Sobre isso, verifica-se que, Bitencourt, por exemplo, defende que a vertente patrimonialista é qual deve ser adotada, pois a função social do tributo seria questão colateral e

indireta, embora faça a ressalva de que o fundamento legislativo da criminalização seja a função social do tributo (2013, p. 36):

Diante desse entendimento, é possível afirmar que a ordem tributária é o bem jurídico protegido diante das condutas incriminadas pela Lei n. 8.137/90, e que o objeto jurídico dessa proteção consiste, materialmente, no patrimônio administrado pela Fazenda Pública na sua faceta de ingressos e gastos públicos. Essa compreensão não implica, contudo, negar a importância das funções desempenhadas pelos tributos nas sociedades modernas; apenas evidencia que, apesar de sua inegável transcendência para a coletividade, as funções dos tributos não podem ser identificadas como objeto de proteção imediatas pelas normas instituidoras dos crimes tributários, inclusive porque ditas funções não possuem relevância direta sobre o tipo objetivo e o tipo subjetivo dos delitos fiscais, tais como se apresentam tipificados nas distintas legislações. (grifos no original)

É realizável a todo indivíduo que a lesão à ordem tributária, ocasionada por condutas massivas e generalizadas de sonegação fiscal acarreta a precarização dos serviços públicos e outras atividades-fim do Estado, expondo a risco o alcance da finalidade da própria existência estatal. Quando o Estado não alcança sua finalidade, incidem problemas sociais graves como a morte de pessoas em leitos e corredores de hospitais, crianças sem a possibilidade de estudar em um estabelecimento de ensino estruturado, ausência de políticas assistenciais eficientes, a falência do sistema prisional, a falta de estrutura das forças de segurança pública e, conforme se verifica na maior parte do Brasil, falta de saneamento básico.

Essa série de exemplos é o resultado prático tanto da corrupção quanto da sonegação fiscal: a impossibilidade do investimento e custeio do Estado das suas próprias estruturas e atividades. A diferença é que na corrupção existe o dinheiro, mas este não alcança sua destinação lícita, porque é interceptado e desviado por agentes públicos. Na sonegação, falta o dinheiro, pois este nunca chega aos cofres públicos, sendo “desviado” desde a sua origem, geralmente antes mesmo de ser constatado pelo Poder Público como dinheiro devido pelo particular.

É compreensível, nessa esteira, que se queira evitar a expansão penal para a criminalização de riscos, o tanto quanto se puder fazê-lo. Porém é preciso ser honesto quanto àquilo que se está efetivamente criminalizando.

Assim, se o bem jurídico fosse a função social dos tributos ao invés das partidas de receitas e despesas do erário, na verdade o bem jurídico nunca seria lesado em si, mas sempre em perspectiva, já que a conduta de sonegação fiscal criminalizada tão somente colocaria em risco as finalidades estatais ao invés de efetivamente lesioná-las. A lesão poderia ocorrer ou não, de forma que a imputação do resultado lesivo ao agente por essa modalidade de omissão

não seria possível de ser feita, já que não se teria o controle sobre o que poderia ter sido diferente ou não caso o agente houvesse recolhido o tributo, conforme deveria.

Isso porque não há como saber se aquela quantia sonegada por um determinado agente especificamente considerado efetivamente resultará ou resultou na morte de alguém no corredor do hospital público – ou qualquer outro resultado indireto já exemplificado.

A impossibilidade desse conhecimento deriva do fato de que a arrecadação não destina o tributo pago por determinada pessoa para determinada finalidade, mas unem-se partes das quantias arrecadadas a título de determinado tributo em um único bolo de receitas estatais, que será “repartido” e seus pedaços destinados às atividades públicas conforme determinação das leis orçamentárias e competências administrativas dos agentes públicos incumbidos da administração do país.

Portanto, não há como saber o exato efeito nocivo da conduta de sonegação para cada agente. O que se pode conhecer é que a sonegação generalizada e habitual, como a que tem ocorrido no Brasil, alcança números impressionantes e significantes o suficiente para impactar o orçamento público de tal maneira que, se todos esses valores houvessem sido recolhidos, seria possível ampliar a qualidade o alcance dos serviços públicos de toda a sorte.

Possivelmente muitos danos decorrentes da falta ou precariedade dos serviços públicos também teriam sido evitados. Em suma, criminaliza-se a sonegação fiscal levada a cabo por cada indivíduo, a fim de combater os números expostos na introdução desse trabalho, resultados da sonegação em massa ocasionada por múltiplos sonegadores e cada qual, não raras vezes, sonegadores habituais.

Esse técnica legislativa é compreensível, pois somente o conjunto de sonegações fiscais forma lesão econômica e administrativamente insuportável a ponto de se ativar a via penal. Neste caso, não há como se determinar coletivamente a responsabilidade penal por atos isolados que, em conjunto, formam a lesão<sup>40</sup>.

---

<sup>40</sup> Essa questão remonta ao exemplo doutrinário clássico quando trata problemas de coautoria e imputação do crime ao contextualizar que vários indivíduos colocaram, cada qual, uma gota de determinada toxina na bebida da vítima. Nenhuma das gotas individualmente consideradas seria suficiente para matar a vítima, porém o conjunto delas a levou ao óbito. A responsabilização parece simples quando se considera a existência do conhecimento de uns agentes sobre os outros, porém, quando a circunstância fática é que nenhum deles sabia da existência dos demais a discussão adquire outro contorno. Resta um impasse de difícil solução, afinal, além de uma possível vertente do crime impossível por total impropriedade do objeto para cada uma delas quando se verifica a situação individual dos agentes. O que se pode extrair é que todas as condutas são concausas do resultado, embora sem qualquer deles este não teria ocorrido – cada uma delas é conduta necessária, mas insuficiente à produção do resultado.



Por isso, deve-se admitir que a verdadeira origem da criminalização da sonegação fiscal são sim os efeitos indiretos da sonegação em massa, porque nenhum sonegador individualmente considerado seria capaz de lesar a ordem tributária ou sequer expô-la a risco.

É necessário um conjunto de sonegadores para que seja possível atingir as finalidades do Estado com suas condutas, sendo possível ao agente individualmente considerado tão somente frustrar a arrecadação do tributo que lhe diga respeito.

Essa parece ser a forma encontrada até o momento para lidar com a proteção de bens jurídicos transindividuais na seara penal, especialmente as difusas: como a lesão difusa ocorre, no geral, por soma de condutas individualmente pouco ofensivas que, no conjunto, tornam-se extremamente agressivas, proíbe-se a conduta individual pouco ofensiva.

Assim, a vertente patrimonialista parece ser a única com a qual é possível se trabalhar de forma racional, pois tal como já foi exposto alhures na citação trazida de Bitencourt, a tipificação objetiva e subjetiva dos crimes fiscais trazem conduta imediatamente relacionada ao não pagamento de determinado tributo.

Seria impossível provar que o agente, com sua conduta, atenta contra a administração de determinado serviço público, pois sequer se conhece qual o exato impacto da sua conduta individual no serviço público; ou mesmo que possua o dolo direto ou eventual de fazê-lo. É inegável que a efetiva consciência do risco que o agente cria é abstratamente conhecida por ele, porém não é possível que a conheça materialmente, muito menos que se prove tal circunstância.

Ou seja, por uma vertente ontológica, o crime de sonegação fiscal visa proteger a função social do tributo – que traduz inúmeros direitos difusos e coletivos – trazendo ao âmbito de proteção penal bens jurídicos transindividuais, por meio da criminalização de condutas que expõem a risco esses direitos. Contudo, como não é possível individualizar o risco ou as lesões a esses bens transcendentais, pois exige uma pluralidade de agentes cometendo o mesmo crime de forma difusa, o Direito Penal protege esses bens jurídicos de forma indireta, criminalizando condutas individuais e de pouca ofensividade (quando consideradas em si mesmas), mas que integram um contexto lesivo socialmente insuportável.

Ao fazer isso cria tipos penais contendo descrição típica objetiva e subjetiva direcionadas a tais condutas individuais, sendo atribuído ao tipo penal um bem jurídico imediato, mas que está contido no bem jurídico que efetivamente se visa proteger, de forma que a lesão ao bem imediato significa, necessariamente, lesão ao bem jurídico contentor.

O bem jurídico imediato é, na verdade, uma forma de racionalizar e viabilizar a punição do agente por um dano ou criação de risco que não se pode determinar, mas que se sabe que contribui para agravar uma lesão já existente ou que incrementa um risco já criado por outros, em conjunto. Seria, mais ou menos, como se fosse criado um bem jurídico análogo a um órgão vital visando proteger a vida<sup>41</sup>.

Nesse aspecto, o bem jurídico imediato é composto das receitas e despesas estatais materializada na administração e fluxo do erário público. Esse bem jurídico só foi elevado à classificação de penalmente relevante antes por expor a perigo o interesse público primário (aplicação social dos valores recolhidos a título de tributos) do que para proteção do patrimônio da União, Estados, Municípios ou Distrito Federal, por si mesmos considerados (interesse público secundário – interesse do Fisco na arrecadação fiscal).

Dessa forma, é notório que toda vez que se protege o erário pela via penal, elegendo-o à qualidade de bem jurídico penalmente relevante<sup>42</sup>, a verdadeira finalidade é coibir a exposição a perigo de outros bens jurídicos – que estes sim são socialmente relevantes. Não

---

<sup>41</sup> Se a lesão ao órgão vital necessariamente ocasiona a morte, poder-se-ia dizer que se trata de homicídio, o que de fato está correto. Porém é possível criar um bem jurídico específico para um coração ou cérebro, por exemplo, caso houvesse uma razão especial para tanto. Assim, haveria uma proteção indireta da vida, por meio da lesão a determinado órgão vital, cuja lesão possui os mesmos efeitos à própria vida. Essa forma de proteger é útil e racional, desde que não seja possível determinar de que forma a lesão ao órgão contido leve à morte do bem jurídico contentor (vida), embora se conheça a relação direta entre a lesão em um e resultado no outro. Como o Direito define suas próprias estruturas, sendo conhecimento humano axiológico, não há qualquer limite físico ou natural que deva necessariamente observar, pois não existe norma que exista na natureza e não é o Direito uma ciência natural nem mesmo ciência humana.

<sup>42</sup> O Direito pode ser técnica ou arte, como queira, mas não ciência. Não descreve o mundo externo, nem constrói o seu conhecimento ou suas balizas a partir do método científico. Assim, nem normas nem bens jurídicos existem factualmente, sendo ambos ficções humanas com as quais concordam em consenso social. A prova disso é que o Direito já vigorou em inúmeras sociedades ao longo da História, cada qual oposta à outra, de forma que se não fosse uma técnica empregada conforme a vontade de cada agrupamento humano, a realidade estaria se autonegando. Como é possível o mesmo Direito legitimar impérios, estados absolutistas, democracias e sociedades tribais? O Direito não existe por si mesmo, é fruto do intelecto humano, feita de humanos e para humanos. De forma distinta, a gravidade nunca foi diferente ao longo da História, mas tão somente as teorias físicas utilizadas para descrevê-la, pois estavam limitadas ao entendimento humano da época. Inclusive, a mudança da teoria da gravidade de Galileu para a de Newton para de Einstein não alterou a gravidade, que continuou sendo a mesma, desde sempre. Apenas verificou-se que havia sido cometido um erro. A mesma coisa com as ciências biológicas e até mesmo as ciências humanas, como a sociologia. As ciências descrevem fatos, objetos externos ao observador. Nessa toada, para o mundo externo existe tão somente bens, que podem ou não ser eleitos a comporem a lista dos bens jurídicos, conforme a necessidade de cada sociedade, mas para todas as demais sociedades e para a Natureza são somente bens, como outros bens quaisquer. É o grão de areia, cujo uso, apropriação, manuseio, transporte etc. não cria ou viola qualquer direito enquanto bem. Da mesma forma, existem bens que não são eleitos para a categoria de bens jurídicos, mas poderiam ser dependendo da vontade política de que assim fosse. Ou seja, bens jurídicos são livremente instituídos e destituídos pela sociedade, o que possibilita o seu rearranjo da forma que for mais conveniente, desde que constitua elemento coerente no todo harmônico chamado de ordenamento jurídico.

haveria sentido em proteger o erário por meramente ser a sonegação uma conduta afrontosa à autoridade do Estado.

As únicas sociedades em que se protege o Estado sem que exista uma finalidade social, ao menos indireta são as sociedades autoritárias, em que o Estado se confunde com a pessoa do soberano e é considerado por si só como um ser inviolável, em desnível de proteção com todos os demais cidadãos.

Em suma, o bem jurídico “ordem tributária” é um bem jurídico intermediário, contido no bem jurídico que efetivamente se quis proteger, que é a própria atividade-fim do Estado. E toda e qualquer lesão à ordem tributária pressupõe a lesão ao bem jurídico contentor, de forma que a ordem tributária só existe para viabilizar a existência do Estado como ele é.

Assim, não é exagero dizer que causar uma lesão significativa ao erário, por exemplo, implica lesão presumida à prestação dos serviços públicos. São bens jurídicos indissociáveis, em uma relação de integração e contenção.

Essa associação de “meio e fim” é naturalmente feita para inúmeros bens jurídicos, sem que se necessariamente chegue à análise nessa relação de contenção. Podemos notar que, por exemplo, Claus Roxin traz essa mesma lógica em uma de suas obras, descrevendo de forma intuitiva um bem jurídico contido em outro, mas sem que efetivamente haja esse esmiuçamento ou especificação. Confira-se:

Por isso, o Estado deve garantir, com os instrumentos jurídicos-penais, não somente as condições individuais necessárias para uma coexistência semelhante (isto é a proteção da vida e do corpo, da liberdade de atuação voluntária, da propriedade etc.), mas também as instituições estatais adequadas para este fim (uma administração de justiça eficiente, um sistema monetário e de impostos saudáveis, uma administração livre de corrupção etc.), sempre e quando isto não se possa alcançar de outra forma melhor (ROXIN, 2017, p. 18) (grifei).

Porém, apesar de efetivamente a ordem tributária representar um meio para a consecução de um fim (proteção dos bens jurídicos saúde, educação, segurança, transporte, moradia etc.), criminalizar o meio per se parece aproximar-se da criminalização “do risco de criar um risco” e do desvirtuamento do Direito Penal para afirmar vigências normativas, como no direito penal do inimigo. Fato é que o perigo de criar um perigo está distante demais de qualquer concretude para ser racionalizado e imposta uma ameaça de pena a um comportamento com esse grau de incerteza quanto à concretização de uma efetiva lesão. Portanto, a conduta que cria um mero risco de se expor um bem jurídico a perigo não poderia ser objeto válido

sobre o qual pudesse recair uma norma incriminadora, especialmente quando é fato notório a qualquer indivíduo, desde a obra de Ulrich Beck<sup>43</sup>, que vivemos na “sociedade dos riscos”.

Forçoso concluir que criação de riscos é inevitável e faz parte do cotidiano de todo o ser humano, resumindo-se, em última instância, à máxima popular: “para morrer basta estar vivo”. Traduzindo-se a sabedoria popular por meio de outros termos: todo ser vivo está exposto ao risco de morte.

Sobre os diversos bens jurídicos que titularizamos existem inúmeros perigos de lesões que sequer deriva do fato de vivermos em sociedade: todos estamos sujeitos a sermos fulminados por um relâmpago, mortos em uma catástrofe natural qualquer (terremotos, furacões, maremotos), doenças variadas (congênitas, latentes ou por vetores naturais), ou até mesmo um simples infarto fulminante ou um acidente vascular cerebral; passíveis de ocorrerem a qualquer instante. Contudo, esses riscos existem, mas não perturbam a ordem social nem o sono dos indivíduos pelo fato de serem extremamente improváveis (baixa ocorrência em números relativos), embora não sejam impossíveis - como demonstra a ocorrência de inúmeros desses eventos em números absolutos.

A partir de uma vida em sociedade a interação entre os diversos indivíduos faz surgir outras espécies de riscos, estes criados pelas ações humanas dentro de um corpo coletivo (atropelamento, “bala perdida”, colisão automotiva, mortes em decorrência de defeito na prestação de um serviço ou produto, dano culposo ao patrimônio etc.), o que torna a vida em sociedade extremamente complexa e demandante de intervenção estatal.

Assim, é evidente que, quando se analisa os riscos aos quais cada um de nós está submetido pelo mero fato de vivermos na sociedade, cada pessoa consegue derivar alguns riscos ao qual está submetida e classificá-los de acordo com sua chance de concretização.

Por exemplo, alguns riscos típicos de grandes metrópoles e grandes capitais podem ser exemplificados: assaltos ou acidente de trânsito. Ambos são riscos cuja chance de se concretizarem é relativamente alta para qualquer cidadão de rotina comum, que se desloca rotineiramente pela cidade, o que é aferível com uma simples análise estatística desses eventos nos locais.

---

<sup>43</sup> A obra referência intitulada “Sociedade de Risco: Rumo a uma Outra Modernidade”, publicada na Alemanha em 1986.

Nessa mesma esteira, a probabilidade de se desenvolver câncer a partir do histórico familiar, a probabilidade de se concretizar o perigo de morte para um integrante do “grupo de risco” de determinada doença e assim por diante.

Até mesmo as atividades profissionais podem ser uma variável que aumenta ou diminui o risco de um evento para cidadãos que habitam o mesmo local, mas que estão submetidos a riscos diferentes de ocorrência de determinado evento. Podemos pensar no risco morte para os agentes de segurança pública, o risco de assalto para aqueles que trabalham em um comércio, o risco de fraude para uma instituição financeira, risco de sequestro em razão do patrimônio pessoal acumulado.

Justamente por serem relativamente previsíveis – isto é, que se sabe que provavelmente irá ocorrer um dia – o Direito incide sobre essas relações e traz medidas de prevenção, repressão ou indenização, cumprindo o seu papel de instrumento de organização e pacificação social<sup>44</sup>.

Porém, há riscos que são inimagináveis, sendo certo que nenhum indivíduo tem o seu sono afetado por estar submetido ao risco de ser atingido no crânio por um botijão de gás arremessado do alto de um prédio enquanto anda pela calçada, embora ele exista<sup>45</sup>. Da mesma forma, o risco de um brasileiro morrer por um bombardeio aéreo é ínfimo, mas quando se trata de cidadãos que habitam territórios como a Faixa de Gaza, esse é um temor constante e de alta probabilidade de concretização.

Em suma, existem riscos relativamente previsíveis e riscos completamente imprevisíveis, existindo inúmeras variáveis que aumentam ou diminuem a sua probabilidade de ocorrência.

Nessa toada, o que o Direito deve buscar é a racionalização na gestão jurídica desses riscos ao instituir normas cogentes que organizam a vida em sociedade. Isso se expressa por meio da determinação estatal sobre quais riscos são permitidos e quais são proibidos, e dentro dos proibidos, quais são insuportáveis o suficiente para ensejar reprimenda pela via do Direito

---

<sup>44</sup> Podemos citar como exemplos o adicional de periculosidade na seara trabalhista e aposentação em tempo reduzido de labor, a regulação dos contratos de seguro para diversas hipóteses no Direito Civil, instrumentos burocráticos envolvendo a concessão de crédito no Direito Bancário, a autorização para uso de ofendículas no Direito Penal, qualquer forma de criminalização de conduta etc.

<sup>45</sup> Jornal G1 Rio. Polícia identifica homem que morreu após ser atingido por botijão jogado de prédio em Copacabana. Disponível em: <https://g1.globo.com/rj/rio-de-janeiro/noticia/2020/10/15/policia-identifica-homem-que-morreu-apos-ser-atingido-por-botijao-jogado-de-predio-em-copacabana.ghtml>. Acesso em 24 de outubro de 2020.

Penal. Por sua vez, o Direito Penal objetiva, em tese, a prevenção geral e especial quanto a criação desses riscos por meio da imposição de pena.

Portanto, não há como o Direito Penal tutelar bens jurídicos da criação de riscos que sequer sejam relativamente previsíveis e, muito menos, de riscos que se resumem a criar outro risco. Para que seja minimamente racional, o Direito Penal deve se ater à exposição de um risco que esteja imediatamente ligado ao bem jurídico. Riscos indiretos são demasiadamente abstratos para se cogitar do uso da via penal, que nem é instrumento adequado para tal, cabendo a outros ramos do Direito realizar essa tutela – se e quando necessária.

Nessa ordem de ideias, resta claro que a ordem tributária não poderia ser invocada para justificar que uma sonegação em concreto crie o risco de por em perigo a vida/saúde/educação/transporte de alguém, por exemplo. Por isso, com muita razão, deve-se adotar a corrente patrimonialista para que seja meramente passível de se racionalizar a o processo e a eventual punição por determinada conduta.

Punir um cidadão por expor a perigo um bem jurídico cujo número de objetos jurídicos expostos a risco ou mesmo qualidade que sequer consegue se determinar, seria punir sem um efetivo bem jurídico. Nas palavras de HASSEMER:

“a proibição de um comportamento sob ameaça punitiva que não pode apoiar-se num bem jurídico seria terror estatal [...] A intervenção na liberdade de atuação não teria algo que a legitime, algo desde o qual pudesse surgir o seu sentido” (HASSEMER apud ROXIN, 2018, p. 16)

Ou seja, seria uma punição irracional, a punição penal utilizada, em última instância, apenas para reafirmar a mera vigência da norma – e isso é direito penal do inimigo.

Apesar disso, utilizar a corrente patrimonialista não afasta a proteção indireta do bem jurídico contendor - e nem deve afastar o que se busca proteger em última análise, que é o efeito prático e social da sonegação.

O que se está a dizer é, apenas, que para a punição do sonegador o mínimo que se deve ser capaz de apontar é o quê o sonegador expôs a perigo ou lesionou com a sua conduta que é socialmente insuportável. Como é impossível fazê-lo por ser um perigo/lesão difuso(a), então cria-se o bem jurídico ordem tributária, que é um fluxo monetário, o qual confere materialidade e quantificação (racionalidade) para o processamento, produção de provas, discussão sobre imputação de resultado e sobre o dolo.

É certo que a sonegação expõe a perigo algum bem jurídico relevante, porém não é possível apontar qual.

De certo modo, essa técnica legislativa nada mais é do que uma técnica jurídica que permite tornar a trajetória delitiva compreensível e o processamento punitivo coerente e lógico, evitando abusos e teratologias contra o investigado ou réu por este crime, bem como garantindo a proteção racional do bem jurídico contentor, pois este é a única razão pela qual este crime existe e a efetiva tutela que o tipo penal pretende prestar.

## 6. A LEGITIMIDADE DO DIREITO PENAL PARA TUTELAR A ORDEM TRIBUTÁRIA

Como se sabe, o Direito, em todos os seus ramos, protege bens jurídicos de variadas formas, não sendo, portanto, exclusividade do Direito Penal a proteção de bens jurídicos. Nesse sentido, destaque-se que, a vida, por exemplo, antes de ser objeto de proteção jurídico-penal é tutelada expressamente pela própria Constituição Federal, expressamente pelo Direito Civil e, por vezes, direta ou indiretamente pelo Direito Administrativo.

Estendendo-se esse raciocínio ao tema tributário em pauta, o Direito Tributário, por exemplo, protege a ordem tributária ao seu modo: com imposição de multas, inscrição em dívida ativa e outras formas de penalidades para o infrator que lesiona tal bem jurídico. O Direito Penal, por outro lado, protege bens jurídicos em *ultima ratio*, isto é, quando há necessidade de sua incidência sobre um bem jurídico protegido de forma insuficiente por outra área do Direito e relevante o suficiente para tanto.

Em outras palavras,

a função do Direito Penal consiste em garantir a seus cidadãos uma existência pacífica, livre e socialmente segura, sempre e quando estas metas não possam ser alcançadas com outras medidas político-sociais que afetem em menor medida a liberdade dos cidadãos (ROXIN, 2018, p. 16).

Assim, a proteção penal não possui o mesmo nível e preferência na seleção de bens jurídicos que os outros ramos do Direito, pois se submete a critérios de exclusão e seleção mais rígidos que os demais (BRITO, 2014, p. 48).

Não poderia ser diferente, já que resultam de um imperativo lógico no ordenamento jurídico. Embora não exista uma hierarquia do Direito Penal em relação às demais matérias, existe a preferência das demais matérias em relação ao Direito Penal. Nesse sentido, a lição de Claus Roxin (2018, p. 16): “as fronteiras da autorização de intervenção jurídico-penal devem resultar de uma função social do Direito Penal. O que está além desta função não deve ser logicamente objeto do Direito Penal” (grifei).

Com efeito, o Direito Penal submete-se aos princípios de subsidiariedade e fragmentariedade para eleger os bens jurídicos sobre os quais irá incidir, devendo representar valores e bens necessários à convivência. Esses critérios dizem respeito ao abstrato, à normatividade, e são direcionados precipuamente ao legislador.

A escolha de um bem jurídico penalmente relevante é uma escolha de política criminal – e não uma escolha propriamente jurídica do Direito Penal (BRITO, 2014, p. 53). E justamente



por isso encontra-se no plano da normatização, da conduta abstrata, que será descrita por um tipo genérico construído para abarcar uma “essência de conduta”, mas que abarcará, na verdade, inúmeras possibilidades concretas, já que existem inúmeras formas de realizar uma mesma conduta em abstrato como regra.

Logo, antes de se pensar na via penal como meio de tutela de um bem jurídico determinado, deve-se questionar se tal rotulação é necessária e útil, especialmente do ponto de vista do valor social verticalmente considerado<sup>46</sup> daquilo que se busca proteger<sup>47</sup>.

Se os demais ramos do Direito, que interferem em menor grau na liberdade dos cidadãos, forem suficientes para a tutela adequada desses bens jurídicos, o Direito Penal sequer é necessário. Se for insuficiente, deve-se ponderar se a incidência penal é útil, pois nem sempre o Direito Penal se mostra como meio de solução de conflitos adequado, mesmo quando o bem jurídico está sendo violado<sup>48</sup>.

Completo o raciocínio acima, impende lembrar que em tópicos anteriores desse trabalho já se demonstrou pela via estatística que o Direito Tributário se mostra como um ramo jurídico que incapaz e ineficaz em relação à devida proteção do bem jurídico “ordem tributária”, o que gera a cogitação em abstrato, quase natural, do apelo à *ultima ratio* do ordenamento jurídico: o Direito Penal. Resta entender se sua incidência é necessária e legítima.

Essa análise pode ser racionalizada a partir da determinação de parâmetros para a determinação sobre a sua necessidade. Na didática lição de Alexis Couto de Brito (2014, p. 53),

desde un punto de vista tradicional, en el momento de aplicación de la Ley Penal y la imputación de un comportamiento o del resultado al tipo penal, debe tomarse como referencia la unidad mínima de imputación, es decir, el peligro de lesión. Las palabras “peligro” y “lesión” se utilizan como condiciones para media la justificación de la aplicación del Derecho penal: tiene que haber una lesión o, al menos, la puesta en peligro de un bien jurídico. [...]

A partir do arcabouço teórico construído nos tópicos anteriores do presente trabalho, restou evidente que os crimes de sonegação expõem a risco o bem jurídico ordem tributária.

---

<sup>46</sup> Com vertical quer-se esclarecer que é para a sociedade como um todo e não para determinadas classes ou grupos sociais dominantes ou pertencentes ao *establishment*.

<sup>47</sup> A tendência do Direito Penal rumo ao funcionalismo impende a ampliação de uma lógica utilitarista racional, que tanto marca essa vertente jurídica. Assim, a criminalização de uma conduta deve ter uma finalidade útil e alcançável pelo meio eleito, qual seja, a proteção do bem jurídico eleito à posição de socialmente indispensável ao convívio humano.

<sup>48</sup> Nessa caminhada é bom lembrar o fracasso da Guerra às Drogas, no qual o Direito Penal e o consequente braço armado do Estado foram escolhidos como a forma de proteção de um bem jurídico supostamente difuso (saúde pública), cuja efetiva proteção nunca ocorreu, mesmo quando se intensificou a repressão penal ao máximo.

Restou evidente, igualmente, que a ordem tributária possui uma função indispensável para a sociedade, sem a qual não há como o Estado cumprir suas finalidades básicas, especialmente a prestação do serviço público.

Vale a pena reiterar os dizeres do professor Claus Roxin, onde elenca expressamente a ordem tributária como um bem jurídico relevante para ensejar a intervenção penal, dentro de uma lógica de bem jurídico contentor/contido, mas desde que desprotegido por outros ramos do Direito:

Por isso, o Estado deve garantir, com os instrumentos jurídicos-penais, não somente as condições individuais necessárias para uma coexistência semelhante (isto é a proteção da vida e do corpo, da liberdade de atuação voluntária, da propriedade etc.), mas também as instituições estatais adequadas para este fim (uma administração de justiça eficiente, um sistema monetário e de impostos saudáveis, uma administração livre de corrupção etc.), sempre e quando isto não se possa alcançar de outra forma melhor (ROXIN, 2017, p. 18).

Mais do que isso: demonstrou-se que, as condutas de sonegação são tais que impedem a existência de um sistema tributário saudável no Brasil, existindo um descompasso óbvio entre os tributos devidos pelos fatos geradores ocorridos e a arrecadação tributária efetivamente exitosa.

Os números anteriormente apresentados demonstram uma situação endêmica, nitidamente exagerada e fora de controle pelo Estado. De outro lado, mostra determinada reiteração e persistência por parte dos cidadãos na prática de condutas fraudulentas fiscais, que não são eficazmente resolvidas por meio do Direito Tributário e de seus meios de coerção, como as autuações, penalidades, lançamento de ofício e execuções fiscais com todos os instrumentos cautelares inerentes.

Por fim, vê-se que o Direito Penal possui legitimidade para tutelar a ordem tributária a partir de seus mecanismos próprios. Ocorre que possuir legitimidade de incidência não significa que sua esteja operando de forma legítima, conforme se demonstrou nesta monografia, devendo ser a sua operação compatibilizada com a sua legitimidade e a sua forma natural de proceder.

## **7. A EXTINÇÃO INCONDICIONAL DA PUNIBILIDADE PELO PAGAMENTO DO TRIBUTO E OS CRIMES DE COLARINHO BRANCO: UMA REFLEXÃO NECESSÁRIA**

A toxicidade dos delitos praticados pela mais alta classe socioeconômica merece um momento de reflexão, a fim de que se ratifique a exposição da contínua impunibilidade dos criminosos “mais poderosos” da sociedade brasileira.

Esse pensamento pode ser alcançado facilmente com uma indução simples: se os crimes praticados por servidores públicos<sup>49</sup> e os crimes econômicos praticados pelo alto empresariado<sup>50</sup> não existissem no seio social, a conclusão seria óbvia – o Brasil seria um país completamente diferente, com índices de desigualdade social e acesso aos serviços públicos básicos com alcance muito maior.

Qualquer cidadão conhece essa relação de causa e consequência, e os desdobramentos que daí decorreria, como o maior acesso à educação, acesso à saúde, segurança pública, saneamento básico, transporte e igualdade material, e a redução da criminalidade “grosseira” (roubos, furtos, tráfico de drogas, estelionatos dentre outros). A sociedade seria muito mais harmônica e coesa se o colarinho branco estivesse em efetiva igualdade jurídica com os demais cidadãos.

Mas não é o que acontece.

Apesar disso, existem discursos inflamados e rasos sobre meritocracia a partir de exemplos atípicos de modelos de “vitória social”, o que incute socialmente a normalização do sacrifício desigual da base da pirâmide e a justificação do sacrifício quase inexistente do topo da pirâmide. Essa lógica desafia a ciência como um todo.

Esses discursos, promovidos e reproduzidos pelos próprios colarinhos brancos, especialmente dentro de casas legislativas e palácios do governo desviam o foco para as verdadeiras causas do fracasso do Brasil enquanto Estado Democrático e Estado Social.

Ainda assim se reproduzem tais conteúdos, mesmo quando cientistas sociais e criminólogos já tenham demonstrado por inúmeros trabalhos, aos quais foi aplicado o devido método científico, a correlação entre o acesso aos serviços públicos e os crimes típicos dos grupos vulneráveis.

---

<sup>49</sup> Corrupção, peculato, advocacia administrativa, crimes licitatórios dentre outros.

<sup>50</sup> Corrupção, sonegação fiscal, concorrência desleal, crimes contra as relações de consumo, contra a economia popular, crimes licitatórios etc.

O Direito Penal, que desde sempre tem priorizado os crimes mais ordinários presentes na sociedade, deveria repensar suas prioridades e voltar-se à criminalidade que realmente invoca a sua razão de existir. Todavia, a partir da dinâmica de poder que temos hoje (que é assemelhada à de três séculos atrás) a “colmeia da criminalidade” – criminosos do colarinho branco e autoridades estatais criminosas – não é, assim como nunca foi alcançada pela Lei, inclusive a Lei Penal.

Edwin Sutherland, pelo menos desde 1930 em sua obra *The Jack Roller*, já chamou a atenção para o sucesso da criminalidade do topo piramidal e, quase 100 anos depois de seus estudos que continuaram por muito tempo depois, essa espécie de delinquência continua a ocorrer da mesma forma que sempre ocorreu.

Esses indivíduos encontram-se formalmente em igualdade com os demais cidadãos, mas factualmente acima de todos os demais, das agências penais e fora do alcance da própria norma. São inatingíveis, estão próximos ao Poder Político, isto é, quando não são eles mesmos o próprio Poder Político, e utilizam estruturas complexas de blindagem, inclusive o próprio Estado como um escudo, remontando ao século XVII e à histórica frase do “Rei-Sol” Louis XIV, “*l’etat c’es moi*”.

Um grande exemplo recente foi a declaração de constitucionalidade da Lei da (Auto) Anistia, que chancelou inúmeros episódios de tortura e extermínio praticados pelo próprio Estado durante a Ditadura Militar. Dentre eles, a guerra civil política – na qual o Estado passou a atuar como máquina de extermínio de seus próprios cidadãos, escondendo-se atrás de suas fardas e de nomes falsos.

Também o assassinato do Procurador da República Pedro Jorge, meramente por ter trazido à luz o esquema conhecido como “Escândalo da Mandioca”<sup>51</sup>, envolvendo agentes da

---

<sup>51</sup> Conforme informações do Ministério Público Federal: “O Escândalo aconteceu entre 1979 e 1981, no município de Floresta, em Pernambuco, a 434 quilômetros da capital. O esquema envolveu mais de uma centena de pessoas, como o ex-deputado Vital Novaes e o ex-major José Ferreira dos Anjos, o gerente e alguns servidores da agência do Banco do Brasil naquele município, funcionários de cartórios, um técnico da EMATER, agricultores, fazendeiros e políticos, entre outros que se beneficiaram do esquema fraudulento que desviou 1,5 bilhão de cruzeiros (cerca de 20 milhões de reais) dos cofres públicos. O esquema funcionava por meio da realização de empréstimos para o plantio de mandioca. Segundo o valor dos financiamentos obtidos, junto ao Banco do Brasil, cerca de 140 mil hectares de mandioca teriam sido plantados, o que equivaleria a 80% de toda produção pernambucana na época. Os formulários de cadastros de empréstimos para produtores agrícolas eram falsificados. Assinados os pedidos de financiamento e os títulos de crédito, eram feitos os pedidos de indenização, então cobertos pelo seguro agrícola do PROGRAMA DE GARANTIA DA ATIVIDADE AGROPECUÁRIA – PROAGRO (Lei n.º 5.969/1973), sob a alegação de que a seca destruíra os plantios, que, efetivamente, nunca foram feitos. O tenente da Polícia Militar, David Gomes Jurubeba, indignado com negativa ao seu pedido de financiamento, em carta enviada ao então presidente do Banco do Brasil, Osvaldo Collin, denunciou a “roubalheira” estabelecida em Floresta. O procurador da República Pedro Jorge de Melo e Silva formalizou as denúncias n.º 44/1981 e n.º 02/1982 das fraudes, passando a ser alvo de pressões e ameaças, o que

repressão, servidores públicos, deputados e empresários coadunados em um gigantesco esquema de corrupção para os padrões da época<sup>52</sup>.

Então, na contramão da expectativa mundial e das providências adotadas por todos os países latino-americanos após o fim das suas ditaduras, o Estado brasileiro optou por ser único país a, em um ambiente redemocratizado, afirmar a impunibilidade de seus agentes estatais que praticaram tortura, homicídios em série, estupros, sequestros, corrupção dentre outros inúmeros crimes contra os seus civis, no melhor estilo *king do no wrong*, o que lhe rendeu diversas condenações nas cortes internacionais de Direitos Humanos (PIOVESAN, 2010).

Complemente relacionada a esse contexto de impunidade do Poder Político e Econômico, a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo configura apenas mais uma política criminal no mesmo sentido: a todos os demais criminosos, todo o peso do Estado-Penal; ao criminoso do alto empresariado, uma oportunidade de redenção antes do peso do Estado-Penal.

---

culminou com o seu assassinato em 3 de março de 1982”. Disponível em: <http://www.mpf.mp.br/regiao5/atuacao/memoria-e-acao/escandalo-da-mandioca>. Acesso em 29 de outubro de 2020.

<sup>52</sup> Para mais informações sobre recomenda-se a seção específica sobre Pedro Jorge no sítio eletrônico do MPF, disponível em: <http://www.mpf.mp.br/regiao5/atuacao/memoria-e-acao/pedro-jorge>. E o documentário “Pedro Jorge: uma vida pela Justiça”, disponível no sítio eletrônico oficial do Ministério Público Federal: <http://www.mpf.mp.br/regiao5/atuacao/memoria-e-acao/pedro-jorge/documentario>. Ambos acessados em 29 de outubro de 2020.

## CONCLUSÃO

Verificou-se que as estatísticas envolvendo a sonegação de tributos são de ordem astronômica, tornando a política fiscal insustentável, superonerosa aos cidadãos da base da pirâmide social e extremamente desproporcional em relação à “alta classe” brasileira.

Essas distorções, devidas antes à má tributação do que à carga tributária em si, revelam a falsa noção de existir proporcionalidade na cobrança de impostos em atendimento ao princípio da capacidade contributiva.

Da forma com que o nosso sistema de impostos é, existe a inversão da finalidade do tributo enquanto instrumento de justiça social, especialmente enquanto o meio indireto de distribuição de renda que deveria ser, pois está a serviço da concentração de renda, auxiliando o Brasil a figurar como 2º país com maior concentração de renda no mundo.

Quanto à reversão tributária em serviços à sociedade que deveria existir, ocorre que a pequena parcela do tributo devido que não é sonegada, torna-se alvo da corrupção estatal ou é mal-empregada, ocasionando o descrédito nas instituições estatais e no próprio sentido em arrecadar tributos.

Nesse cenário, constatou-se a existência de uma cultura generalizada de sonegação empresarial, inclusive por parte das pequenas empresas. Contudo, os motivos e a escalaridade da sonegação dos pequenos e grandes empresários são diferentes, já que os segundos representam 0,01% de toda a classe empresarial, mas 60% de toda a receita sonegada, demonstrando que se trata de típico crime de colarinho branco.

Justamente por isso tanto a fiscalização administrativa quanto execução fiscal encontram diversas barreiras de ordem operacional, lidando com estruturas poderosas relacionadas ao Poder Econômico, como todos os demais crimes praticados por essa classe de pessoas, que dispõem de sofisticados meios fraudulentos técnicos e humanos para obter êxito em suas sonegações. Diante da ineficiência da via fiscal para arrecadar tributos e da destruição gradual da ordem tributária, o Estado recorreu à *ultima ratio* e utilizou-se dos crimes tributários para a proteção do bem jurídico, instituídos pela Lei nº 8.137/1990.

Os crimes tributários ali trazidos são tipos penais em branco, exigindo complemento de significado por meio de normas administrativo-tributárias. Porém, diferentemente dos demais tipos penais em branco, os tipos penais-fiscais possuem vínculos com o Direito

Administrativo que estreitam a separação dessas instâncias. Isso se deve ao fato de o processo administrativo de lançamento do tributo figurar condição de procedibilidade da ação penal.

Em consequência a tanto, é imprescindível que a autoridade fiscal, única com competência para lançar o tributo, constate esse descompasso entre tributo lançado e tributo recolhido por meio do processo administrativo, sob pena de deflagrar-se uma ação penal em razão de um crédito tributário ainda homologável pela autoridade fazendária.

Dessa forma, o Direito Penal fica submetido à atuação administrativa, até que esteja completa essa etapa, quando só então poderá atuar.

A externalização dessa condição de procedibilidade fixou-se por meio da Súmula Vinculante nº 24, que condicionou a persecução penal dos crimes materiais contra a ordem tributária ao lançamento definitivo do tributo.

Na discussão correlata, os Tribunais Superiores definiram que o termo inicial do curso prescricional deveria partir do mesmo momento – ou seja, o início do curso da prescrição penal depende do esgotamento do processo administrativo.

Em razão disso, frequentemente a persecução penal já se inicia com vários anos de distância temporal do momento da fraude tributária, o que dificulta o sucesso da investigação.

É essa mesma razão a origem do diminuto índice de sucesso das execuções fiscais, que, por vezes, limitam-se a repetir as providências cautelares para garantir a satisfação do crédito tributários já adotados pelo Fisco, sem sucesso, durante o processo administrativo-fiscal.

Nesse contexto, a Lei de Crimes Tributários foi instituída trazendo em seu artigo 14 uma norma integrada e harmônica com o ordenamento jurídico ao determinar que o pagamento integral do tributo extingiria a punibilidade do autor, desde que realizado antes de ser recebida a denúncia criminal.

Essa determinação era coerente com a autodenúncia tributária, prevista no CTN, segundo a qual a espontaneidade do pagamento integral do tributo se presume extinta a partir do ajuizamento da ação fiscal.

Esse modelo estava em sintonia com o mesmo instituto em ordenamentos jurídicos de referência mundial, como o da Alemanha, Áustria, Itália e Espanha. Apesar disso, durante a década de 1990 até o início dos anos 2000, em uma política arrecadatória desesperada, o legislador editou uma série de normas instituindo diversos programas de recuperação fiscal.

Nos últimos deles retirou o limite temporal do pagamento do tributo da seara penal apto a extinguir a punibilidade criminal, deixando-o sem nenhuma condicionante.

A partir de então o pagamento do tributo realizado até o trânsito em julgado do processo criminal, extinguiria a punibilidade e encerraria a questão penal.

O STF chegou gerar precedentes que até mesmo após o trânsito em julgado seria possível aplicar essa causa especial. Tal prática tornou do processo criminal e das agências de persecução penal meros arrecadadores de tributos, levando os crimes tributários a se tornarem meramente simbólicos, ameaça de prisão por dívida fiscal e resumiram-se a uma empreitada perigosa, mas que é oferecida aos maiores empreendedores do país.

Concluiu-se que essa forma de proceder não é a forma do Direito Penal. Há a desvirtuação de seus institutos, princípios, das finalidades pena e da prisão para torná-lo mero cobrador de tributos, transmutando a ação penal em ação de cobrança com medida cautelar de prisão.

Nesse sentido foi traçado um paralelo com a prisão por dívida alimentícia, que se mostrou pertinente, demonstrando a ocorrência da transformação da pena privativa de liberdade em um meio de coação ao pagamento da dívida fiscal (cautelar cível).

Essa hipótese foi admitida pelo STF, que reconheceu expressamente que o legislador privilegiou a arrecadação em detrimento da imposição de pena, razão pela qual a extinção da punibilidade tendo confirmado os demais dados da pesquisa.

Ao contrário do esperado, o STF entendeu lícita essa forma de legislar tendo decidido no caso concreto ampliar ainda mais o instituto, determinando que o legislador retirou o marco temporal e, portanto, a extinção da punibilidade poderia ocorrer a qualquer momento em que se realizasse o pagamento integral, inclusive durante a execução penal.

Após, demonstrou-se que essa prática é inconveniente, atentando contra dicção expressa da Convenção Americana de Direitos Humanos que proíbe a existência da prisão por dívida, exceto em caso de débito alimentar; que é inconstitucional, violando direito fundamental previsto no art. 5º da Constituição Federal de não ser preso por dívida fiscal; viola as finalidades da pena, princípios basilares do Direito Penal,

Trouxe-se o fato de que a reparação do dano, *per se*, não é causa suficiente para extinguir punibilidade em nenhum outro delito após o ajuizamento da ação penal. E que, a despeito de existirem os institutos de desistência voluntária/arrependimento eficaz e



arrependimento posterior, aqueles estão situados antes da consumação e este não extingue a punibilidade.

Verificou-se que existem instrumentos de justiça negociada, mesmo no processo penal, como colaboração premiada, acordo de não persecução penal, transação penal e suspensão condicional do processo, mas todos eles limitados e condicionados.

A partir dos dados sobre o gargalo das execuções fiscais derivou-se uma possível motivação oculta do legislador para ter retirado a limitação temporal.

Nessa análise, trouxe-se o fato de que a reparação do dano é efeito automático de toda e qualquer condenação criminal, mas a forma com que isso ocorre é por via de um título executivo judicial.

Dessa forma, foi possível concluir que condenação não geraria o pagamento imediato, mas deveria tomar a já conhecida fila das execuções, com baixo índice de sucesso.

Concluiu-se que tal constatação não justifica o mau uso do Direito Penal.

Aliás, não há justificativa possível para tanto, já que a norma é incompatível com ordenamento jurídico-penal, não se resumindo a uma mera questão conveniência ou inconveniência de uma política criminal.

O legislador está limitado, no exercício do seu poder legiferante, à Constituição da República, aos Tratados Internacionais de Direitos Humanos e aos princípios e finalidades da pena ao legislar sobre matéria criminal. Embora detenha o poder para criar políticas criminais, estas devem ser internalizadas por normas que se coadunem com o ordenamento jurídico e façam com ele um contexto compatível, coeso e harmônico.

O legislador não está autorizado a adotar qualquer política criminal que desejar, esbarrando nesses limites de ordem material para governar por meio da Lei.

Nessa toada, restou claro que nenhum instituto se compara no ordenamento jurídico-penal ao benefício da extinção da punibilidade pelo pagamento da forma com que está vigente.

Assemelha-se a um arrependimento eficaz estendido no tempo até após o trânsito em julgado, o que não possui a menor razão de ser.

A certeza da impunidade trazida pelo conhecimento de que o mero pagamento, a qualquer tempo, afasta a responsabilidade penal pela fraude é verdadeiro estímulo à fraude fiscal, representando o esvaziamento da prevenção geral negativa, positiva, bem como da especial negativa.

Em complemento, a única finalidade da pena que não é esvaziada é a especial positiva. Afinal tratando-se de crime de colarinho branco, seus agentes ordinariamente não necessitam de ressocialização: já integram a sociedade da posição mais privilegiada social e economicamente possível, razão pela qual é natural se ponderar que a reprovabilidade de sua conduta é ainda mais acentuada do que dos demais.

Quanto aos dados da sonegação, apesar de a sonegação fiscal média por empresa ter diminuído significativamente nos últimos anos, não foram encontradas evidências de que esteja relacionada com a causa especial de extinção da punibilidade. Mas, ao contrário, os estudos especializados atribuíram a diminuição à intensificação e aprimoramento das atividades de fiscalização.

Assim, existem evidências de que, na contramão da política fiscal instituída, a prevenção geral – a efetiva punição, é a mais adequada forma de se lidar com criminalidade empresarial, que não está disposta a abrir mão de sua liberdade para maximizar os lucros.

A desproporção entre os números da sonegação, demonstraram que, ainda que inúmeras empresas pequenas sonéguem menos (menor parte de sua receita anual), poucas empresas de enormes dimensões são responsáveis pela imensa maior parte dos valores sonogados. Esse fato levou o Fisco a inserir em seus planos anuais de fiscalização “monitoramento especial” de determinadas empresas, o que demonstra a preocupação em otimizar a forma de impedir que a sonegação se realize já na origem.

Contudo, até o presente momento, a melhoria gradual das técnicas do Fisco não foi capaz de resolver o “gargalo das execuções fiscais”, em que ações de execuções fiscais com baixíssima taxa de sucesso ocupam quase metade de todos os processos em trâmite no país, com tempo médio de tramitação de 8 anos e com a maior taxa de congestionamento dentre todas as ações.

A partir da análise numérica sobre esse gargalo uma possível lógica que motivou a abolição da limitação temporal sobre o benefício emergiu: devido ao rasteiro índice de sucesso do Fisco em arrecadar os tributos sonogados por meio de fraudes tributárias, existe uma tentativa desesperada do Estado-Fiscal de se utilizar do Direito Penal para substituir a via executiva.

Essa característica toma especial forma quando analisamos a constatação do próprio CNJ ao indicar que a execução fiscal possui ineficiência notória, muito devido ao fato de repetir

as etapas já realizadas no procedimento administrativo. Isso inclui a localização de bens do devedor para que seja utilizado como garantia e qualquer outra medida cautelar patrimonial.

Portanto, como as cautelares patrimoniais não funcionaram nem na fase administrativa, nem na execução fiscal, resta ao Estado utilizar-se da ameaça à liberdade de locomoção do sonegador, por meio da ameaça de imposição da pena privativa de liberdade. Além do início de uma ação penal ser estigmatizante *per se*, toda ameaça à liberdade é sempre muito mais do que meramente à liberdade devido ao estado inconstitucional de coisas em relação ao sistema carcerário, o que traz muito mais eficiência, dentro de uma lógica dedutiva, à arrecadação do que as vias adequadas (execução fiscal), devido ao estado inconstitucional de coisas em relação ao sistema carcerário. Isso porque é difícil de acreditar qual indivíduo faria a opção de ser encarcerado no sistema penitenciário brasileiro ao invés de pagar o valor devido, nos casos em que pode fazê-lo.

Em suma, os crimes tributários instituídos pelo Estado, inicialmente com finalidade legítima de combater a sonegação, demonstraram-se ineficientes e simbólicos, na medida em que políticas fiscais arrecadatórias imiscuíram-se na seara penal para expor à venda a punibilidade do agente, transformando estes delitos em ameaça de prisão por dívida.

Porém, o estudo sobre o número de processos criminais por sonegação fiscal e em quantos deles houve pagamento do tributo não foram encontrados e são a sugestão de continuidade do presente trabalho. Por essa via, talvez seja possível transcender à mera especulação dedutiva e dar cientificidade, trazendo à luz, por meio de dados empíricos, a eficiência desse modo de arrecadar em comparação à forma adequada e ordinária.

Percebe-se que em meio a discussão sobre se os crimes tributários deveriam existir ou se figuram como meras dívidas fiscais, restou demonstrado que a sonegação fiscal não é mera dívida fiscal, mas é uma fraude contra o Fisco. Muito além da inadimplência tributária, representa uma conduta praticada com falsificações, induções a erro e esquemas complexos fraudulentos.

Neste sentido, o Direito Penal pode e deve tutelar a ordem tributária, constatando-se que o bem jurídico “ordem tributária” está contido em diversos outros bens jurídicos, de forma que a lesão neste acarreta simultânea lesão em todos os demais que o contém.

Ademais, verificou-se a legitimidade do Direito Penal diante do valor do bem jurídico para a sociedade como um todo, que figura como condição de existência do Estado, bem como

diante da demonstrada insuficiência das demais áreas do Direito em tutelar o mesmo bem jurídico.

Por fim, conclui-se que a extinção da punibilidade mediante o pagamento do tributo de forma incondicionada torna os crimes contra a ordem tributária apenas mais um dos crimes de colarinho branco de impunibilidade certa, contribuindo para que o Brasil mantenha suas raízes históricas ao autorizar que determinadas pessoas estejam acima dos demais cidadãos, acima da Ordem Jurídica e imunes a qualquer forma de aviltamento de seus privilégios histórica e socialmente construídos, podendo praticar lesar toda a sociedade em benefício próprio sem que exista qualquer consequência jurídica para tanto.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARAL, Gilberto Luiz; OLENIKE, João Eloi; AMARAL, Letícia M. Fernandes; YAZBEK, Cristiano Lisboa; STEINBRUCH, Fernando. **Sonegação Fiscal das Empresas Brasileiras**. 2. Estudos tributários: 2º Estudo. Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário, 2018. Disponível em: <https://ibpt.com.br/sonegacao-fiscal-da-empresas/>. Acesso em 31 de outubro de 2020.

BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. **Crimes contra a Ordem Tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013.

BRASIL. Casa Civil. **Decreto nº 678, de 6 de novembro de 1992**. Promulga a Convenção Americana sobre Direitos Humanos (Pacto de São José da Costa Rica), de 22 de novembro de 1969. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/d0678.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d0678.htm). Acesso em 29 de outubro de 2020.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Exposição de Motivos da Lei Federal nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990**. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1990/lei-8137-27-dezembro-1990-367271-exposicaodemotivos-149643-pl.html>. Acesso em 1º de novembro de 2020.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Exposição de Motivos da Lei Federal nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995**. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1995/lei-9249-26-dezembro-1995-349062-exposicaodemotivos-149781-pl.html>. Acesso em 1º de novembro de 2020.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Lei Federal 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. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/18137.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18137.htm). Acesso em 1º de novembro de 2020.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Lei Federal nº 9.964, de 10 de abril de 2000**. Institui o Programa de Recuperação Fiscal – Refis e dá outras providências, e altera as Leis nºs 8.036, de 11 de maio de 1990, e 8.844, de 20 de janeiro de 1994. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/19964.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19964.htm). Acesso em 1º de novembro de 2020.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Lei Federal nº 10.683, de 10 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. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2003/L10.684.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L10.684.htm). Acesso em 1º de novembro de 2020.

BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. **Justiça em Números 2020**. Brasília: 2020. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2020/08/WEB-V3-Justi%C3%A7a-em-N%C3%BAmeros-2020-atualizado-em-25-08-2020.pdf>. Acesso em 31 de outubro de 2020.

BRASIL. Ministério da Economia. Receita Federal do Brasil. Plano Anual da Fiscalização 2019. Disponível em [https://receita.economia.gov.br/dados/resultados/fiscalizacao/arquivos-e-imagens/2019\\_05\\_06-plano-anual-de-fiscalizacao-2019.pdf](https://receita.economia.gov.br/dados/resultados/fiscalizacao/arquivos-e-imagens/2019_05_06-plano-anual-de-fiscalizacao-2019.pdf). Acesso em 31 de outubro de 2020.

BRASIL. Ministério Público Federal no Paraná. Sala de Imprensa. Notícias. **Valor Devolvido pela Lava-Jato Já Ultrapassa os R\$ 4 Bilhões**. Paraná. 2 de dezembro de 2019. Disponível em: <http://www.mpf.mp.br/pr/sala-de-imprensa/noticias-pr/valor-devolvido-pela-lava-jato-ja-ultrapassa-os-r-4-bilhoes>. Acesso em: 21 de junho de 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Embargos de Declaração na Ação Penal nº 516/DF**. Relator Ministro Ayres Britto. Diário de Justiça Eletrônico de 01 de agosto de 2014. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=6392995>. Acesso em 29 de outubro de 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Embargos de Declaração na Ação Penal nº 516/DF**. Relator Ministro Ayres Britto. Diário de Justiça Eletrônico de 01 de agosto de 2014. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=6392995>. Acesso em 29 de outubro de 2020.

BRITO, Alexis Couto de. **Concepto y Función Dinámica de la Teoría del Bien Jurídico-Penal**. Revista Penal México: Doctrina. México. Volume 6. p. 47-60. Março-Agosto de 2014.

CENTRO DE EDUCAÇÃO E ASSESSORAMENTO POPULAR. Rio Grande do Sul. 22 de agosto de 2016. Disponível em: <http://www.ceap-rs.org.br/super-ricos-no-brasil-sao-sustentados-pela-classe-media-e-pelos-pobres/>. Acesso em 30 de outubro de 2020. Acesso em 30 de outubro de 2020.

CUNHA, Rogério Sanches. **Manual de Direito Penal**. 8ª ed. Salvador: 2020.

GOMES, Marcus Lívio. **Extinção do Crédito Tributário**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013.

KEDANUS, Kelli. **Julgamento no STF sobre caso Banestado vira termômetro do futuro da Lava Jato**. Gazeta do Povo. Brasília. 13 de setembro de 2019. Disponível em: <https://www.gazetadopovo.com.br/republica/julgamento-moro-stf-caso-banestado-termometro-futuro-lava-jato/> Acesso em: 21 de junho de 2020.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 38ª ed. São Paulo: Malheiros, 2017.

MOTA, Camilla Veras. “**Por que os ricos pagam menos impostos no Brasil?**”. BBC News Brasil. São Paulo. 6 de setembro de 2020. Disponível em: <https://www.bbc.com/portuguese/brasil-54006822>. Acesso em 30 de outubro de 2020.

NEVES, Daniel Amorim Assumpção. **Manual de Direito Processual Civil**. 12ª edição. Salvador: JusPodivm, 2020.

OLIVEIRA, Natacha Alves de. **Criminologia**. 2ª edição. Salvador: JusPodivm, 2020.

ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS. Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento. **Human Development Report 2019**. Beyond income, beyond averages, beyond today: Inequalities in human development in the 21st century. Disponível em: <http://hdr.undp.org/sites/default/files/hdr2019.pdf>. Acesso em 31 de outubro de 2020.

PACHECO, Alexandre. **O que, de fato, há de errado com os tributos no Brasil?** InfoMoney. Jogo das Regras. 9 de agosto de 2018. Disponível em: <https://www.infomoney.com.br/colunistas/jogo-das-regras/o-que-de-fato-ha-de-errado-com-os-tributos-no-brasil/>. Acesso em 31 de outubro de 2020.

PIOVESAN, Flávia. **Direito Internacional dos Direitos Humanos e Lei de Anistia: O Caso Brasileiro**. In: SAFATLE, Vladimir; TELES, Edson (org.). O Que Resta da Ditadura: a Exceção Brasileira. Boitempo Editorial, 2010. Edição do Kindle.

SINDICADO NACIONAL DOS PROCURADORES DA FAZENDA NACIONAL. **Prejuízo com Sonegação Ultrapassa Economia Prometido pela Reforma da Previdência**. Disponível em: <http://www.quantocustaobrasil.com.br/artigos/prejuizo-com-sonegacao-ultrapassa-economia-prometida-pela-reforma-da-previdencia>. Acesso em 21 de junho de 2020.

SIQUEIRA, Marcelo Lettieri; RAMOS, Francisco S. **A Economia da Sonegação Teorias E Evidências Empíricas**. Revista Economia Contemporânea. Volume 9. Número 3. Rio de

Janeiro, set./dez. 2015. Disponível em: <https://www.scielo.br/pdf/rec/v9n3/v9n3a04.pdf>. Acesso em 31 de outubro de 2020.

SODRÉ, Lu. **Entenda por que os pobres pagam mais impostos no Brasil**. Brasil de Fato. São Paulo. 28 de janeiro de 2019. Disponível em <https://www.brasildefato.com.br/2019/01/28/entenda-porque-os-pobres-pagam-mais-impostos-no-brasil>. Acesso em 30 de outubro de 2020.

SUTHERLAND, Edwin H. **Crime de Colarinho Branco**. Versão sem cortes. Coleção Pensamento Criminológico. Vol. 22. Rio de Janeiro: Revan, 2015.

ROXIN, Claus. **A Proteção de Bens Jurídicos Como Função do Direito Penal**. Tradução de André Luís Callegari e Nereu José Giacomolli. 2º ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2017.

ZIEMBOWICZ. **Crimes Tributários: Extinção da Punibilidade e Sonegação**. São Paulo: Almedina, 2020.