

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E ECONÔMICAS
FACULDADE NACIONAL DE DIREITO**

**UM ENSAIO SOBRE OS ARTIGOS 1º E 2º DA LEI 8.137/90:
O RITO PROCESSUAL E OS IMPACTOS SOCIOECONÔMICOS**

JORGE KAYSON MARQUES DA CUNHA SOARES

RIO DE JANEIRO

2020.2

JORGE KAYSON MARQUES DA CUNHA SOARES

**UM ENSAIO SOBRE OS ARTIGOS 1º E 2º DA LEI 8.137/90:
O RITO PROCESSUAL E OS IMPACTOS SOCIOECONÔMICOS**

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação do Professor Dr. Eduardo Maneira

RIO DE JANEIRO

2020.2

JORGE KAYSON MARQUES DA CUNHA SOARES

**UM ENSAIO SOBRE OS ARTIGOS 1º E 2º DA LEI 8.137/90:
O RITO PROCESSUAL E OS IMPACTOS SOCIOECONÔMICOS**

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação do Professor Dr. Eduardo Maneira

Data da aprovação: 01/06/2021

Banca examinadora:

Professor Dr. Eduardo Maneira
Orientador

Professor Daniel Serra Lima
Membro da Banca

Professor Marcos Maia
Membro da Banca

À minha família, que me fizeram quem eu sou hoje e me deram o suporte para eu encerrar mais um ciclo na minha vida.

AGRADECIMENTOS

Esta página no Trabalho de Conclusão de Curso é para saudar todos e tudo que moldaram o meu crescimento até o presente momento. Primeiramente, aos meus pais que deram o suporte necessário durante a minha vida para que eu pudesse seguir a minha jornada e ter a possibilidade de alcançar meus objetivos. Ademais, o desejo de me verem feliz e realizado é um importante combustível durante todos esses anos.

Meus irmãos, que ainda são crianças e não possuem a ciência da minha etapa acadêmica, e que por muitas vezes não me deixaram estudar, mas também em muitas outras tiveram o respeito necessário ao meu espaço. Em um futuro breve eles vão crescer e entender o porquê de eu ficar tantas horas no quarto. Não devo esquecer dos familiares que não estão presentes no dia a dia, contudo, a alegria com as minhas conquistas também é de igual importância.

É importante lembrar do elo entre a minha pessoa e o meu aprendizado que são os docentes, uma categoria que tem um impacto grandioso na formação de qualquer cidadão. Nesse sentido, desde a professora que me alfabetizou até os professores da faculdade, todos deixaram uma semente no jardim, hoje, o terreno já possui inúmeras plantas, e ainda tem espaço para expansão.

Por fim, o agradecimento vai para a Faculdade Nacional de Direito. Uma instituição centenária que mostrou outras visões da sociedade, me tirou da zona de conforto, me fez correr atrás dos meus objetivos. Isto posto, todas as amizades que fiz, todas as experiências profissionais que tive, todos os objetivos alcançados, todas as frustrações superadas, tudo ficará guardado na memória. Em soma, com toda certeza, estou saindo da graduação como um indivíduo melhor que entrei.

RESUMO

O vigente estudo teve como escopo aprofundar o conhecimento sobre evasões fiscais, sob a égide da Lei 8.137/90. Desse modo, fez-se necessário abordar o rito processual que tal delito possui, nas esferas administrativa e judicial. Nesse prisma, adentrar nas áreas de Direito Tributário, Penal, Civil, evidenciando-se, a organicidade do ordenamento jurídico e do tema. Ademais, os Crimes Contra a Ordem Tributária merecem uma atenção extra, tendo em vista que são um dos principais óbices socioeconômicos na sociedade brasileira, v.g., os entes federativos deixaram de arrecadar mais de 500 bilhões de reais em 2019. Diante disso, o Estado perde poder econômico, fato que irá prejudicar a coletividade, pela falta de investimento no bem estar social da população. Sendo assim, foi essencial a pesquisa das causas, consequências, formas, comparação com outros países, etc., para uma melhor compreensão desse macro problema. Por conseguinte, é importante obter uma ótica crítica e almejar propostas de intervenções para a temática desenvolvida.

Palavras-chave: Evasão Fiscal; Sonegação Fiscal; Crimes Contra a Ordem Tributária; Lei 8.137/90; Direito Penal Tributário

ABSTRACT

The current study aimed to deepen the knowledge about tax evasion, under Law 8.137 / 90. Thus, it became necessary to explain the procedural law that crime has, in the administrative and judicial spheres. In this context, enter into the areas of Tax, Criminal and Civil Law, highlighting the organic nature of the legal system and the theme. Furthermore, Crimes Against the Tax System deserve extra attention, given that they are one of the main socioeconomic obstacles in Brazilian society, *e.g.*, the State failed to collect more than R\$ 500 billion in 2019. Therefore, the State loses economic power, a fact that will harm the community, due to the lack of investment in the social welfare of the population. Therefore, it was essential to research the causes, consequences, forms, comparison with other countries, etc., for a better understanding of this macro problem. Therefore, is important to obtain a critical perspective and to think interventions proposals for the theme developed.

Keywords: Tax evasion; Crimes Against the Tax System; Law 8.137/90; Criminal Tax Law

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	10
CAPÍTULO 1. ESFERA ADMINISTRATIVA E TRIBUTÁRIA.....	13
1.1 Via Administrativa Fiscal.....	13
1.1.1 Lançamento do Crédito Tributário.....	13
1.1.2 Processo Administrativo Fiscal.....	15
1.1.3 Fases do Processo Administrativo.....	17
1.1.4 Suspensão e Extinção do Crédito Tributário.....	18
1.2 Via Judicial Tributária.....	21
1.2.1 Execução Fiscal.....	21
1.2.2 Piso da Execução Fiscal.....	25
1.2.3 Fiscalização Tributária.....	28
1.2.4 Suspensão e Extinção do Crédito.....	31
1.2.5 Encontro Direito Penal e Tributário.....	32
CAPÍTULO 2. ESFERA PENAL.....	34
2.1 Esgotamento da Via Administrativa.....	34
2.2 Súmula 24.....	36
2.3 Autonomia das Esferas Administrativa e Penal.....	37
2.4 Ação Penal.....	39
2.5 Denúncia Genérica.....	46
2.6 Responsabilidade da Pessoa Jurídica.....	50

2.7 Inadimplência.....	51
2.8 Multa.....	56
2.9 Alterações na pena.....	60
2.10 Prescrição.....	62
CAPÍTULO 3. ASPECTOS SOCIOECONÔMICOS DA EVASÃO FISCAL.....	65
3.1 Formas.....	65
3.2 Causas.....	66
3.3 Consequências.....	69
3.4 Quadro Comparativo.....	70
3.5 Propostas de Intervenção.....	72
CAPÍTULO 4. CONCLUSÃO.....	77
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	79

INTRODUÇÃO

A Lei 8.137/90, versa sobre os crimes contra a ordem tributária, e em seus artigos 1º e 2º¹, contém os elementos caracterizantes do delito de evasão fiscal, que serão o cerne do presente trabalho. Isto posto, ocorrem quando um contribuinte deixa de pagar corretamente os tributos ao Fisco, através de meios fraudulentos. Sendo assim, são um óbice à toda a sociedade, uma vez que atingem o erário público e reduzem a capacidade financeira dos entes federativos. É válido abordar conceitos preliminares que serão de fundamental importância para o entendimento desta temática.

Primeiramente, é essencial elucidar a elisão fiscal, haja vista que pode ser confundida como uma ilegalidade, todavia, não é o correto entendimento. Tal prática ocorre quando o responsável pelo tributo desejando otimizar seu capital, reduz a carga tributária a ser paga, por meios que não são considerados fraudulentos. A elisão faz parte de um conjunto maior chamado

1 Lei 8.137/90: Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;

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.

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.

de planejamento tributário, nesse grupo são utilizadas diferentes ferramentas para atingir a economia fiscal, como a administração contábil, diminuição do passivo tributário através de parcelamentos, remissões, anistias, ente outros. Logo, faz-se necessário o auxílio de diversos profissionais como: contadores, advogados, administradores e etc., já que a intenção é não praticar nenhuma atividade ilícita, somente, diminuir a incidência tributária por meios legais.

Nesse escopo, a redução da carga tributária é feita, principalmente, a partir das análises dos responsáveis pelo planejamento tributário para descobrir o que pode ser feito antes do fato gerador do tributo. Porém, existe a possibilidade de os prognósticos acontecerem após o fato gerador, tendo em vista as ações anulatórias de cobrança, ações declaratórias de inexigibilidade de débitos fiscais, compensação fiscal, mandado de segurança e outras defesas inerentes ao sistema judiciário brasileiro.

A elisão fiscal antes do fato gerador ocorre de duas maneiras, a primeira é quando existe um caminho que possibilita a redução dos tributos. Por exemplo, o contribuinte escolher a instalação de sua atividade empresária em determinado município que tenha uma alíquota menor de cobrança do Imposto Sobre Serviços ou na fase de criação da empresa escolher o melhor regime tributário.

Em segunda via, os incentivos e isenções fiscais são benefícios que a própria norma jurídica fornece ao contribuinte. Exemplificando, a Lei Rouanet é um incentivo à cultura nacional, haja vista que eventos socioculturais podem receber o patrocínio de pessoas físicas e jurídicas. Diante disso, esses financiadores recebem uma dedução no imposto de renda a ser pago, um lado é beneficiado por poder ter um fundo para a realização das atividades culturais e o outro lado tem um ponto positivo que é poder explorar sua marca e ser um incentivador. Outrossim, com a política de incentivos fiscais muitos impostos podem ser deduzidos através de estímulos, ICMS, IPTU, IRPJ, CSLL, são alguns deles.

Insta reiterar a distinção entre elisão de evasão fiscal. O primeiro utiliza de meios lícitos para a economia tributária, já o segundo escolhe vias fraudulentas para economizar. Sendo assim, André Mendes Moreira², explanou esse assunto sintaticamente como:

² MOREIRA, André. *Elisão e Evasão Fiscal – Limites ao Planejamento Tributário*. Disponível em: <https://sachacalmon.com.br/wp-content/uploads/2010/10/O-Planejamento-Tributario-sob-a-otica-do-Codigo-Tributario-Nacional.pdf>. Acesso em 03 de maio de 2021

Na elisão fiscal são utilizados meios sempre lícitos, ao passo que na evasão empregam-se meios ilegítimos, como a fraude, sonegação e simulação. Diante dos princípios da legalidade e especificidade conceitual fechada, informadores do direito tributário brasileiro, será lícita toda conduta que busque a economia de impostos, desde que não vedada pelo legislador. É interessante notar que os conceitos internacionais de elisão (tax avoidance) e evasão (tax evasion) baseiam-se estritamente na legitimidade dos meios utilizados para o não pagamento de tributos.

Torna-se necessário atentar para o artigo 116 do CTN e Lei Complementar 104/2001, conhecido como norma antielisiva, em que versa sobre a possibilidade de o Fisco desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

Por outro lado, a evasão fiscal é uma atividade ilícita, que ocorre após o fato gerador do tributo, com o intuito de reduzir a obrigação do pagamento do contribuinte da devida carga tributária. Nesse compasso a evasão fiscal é disposta na Lei 8.137/90 nos artigos 1º, 2º e 3º, com a abordagem dos crimes contra a ordem tributária cometida por particulares e servidores público. Tais práticas delituosas são declarações falsas ao Fisco, enganar as autoridades fazendárias omitindo informações, deixar de pagar tributo, entre outros crimes. Em soma, o Código Penal também reserva o artigo 337-A³ para tratar da matéria de sonegação fiscal. Também vale destacar a Lei 4.502/64⁴, uma vez que elenca os tipos de evasão fiscal, os artigos 71 e 72 discorrem sobre a sonegação e fraude fiscal, além do artigo 73 que versa sobre o conluio.

3 Código Penal: Art. 337-A. Suprimir ou reduzir contribuição social previdenciária e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

I – omitir de folha de pagamento da empresa ou de documento de informações previsto pela legislação previdenciária segurados empregado, empresário, trabalhador avulso ou trabalhador autônomo ou a este equiparado que lhe prestem serviços;

II – deixar de lançar mensalmente nos títulos próprios da contabilidade da empresa as quantias descontadas dos segurados ou as devidas pelo empregador ou pelo tomador de serviços;

III – omitir, total ou parcialmente, receitas ou lucros auferidos, remunerações pagas ou creditadas e demais fatos geradores de contribuições sociais previdenciárias:

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

4 Lei 4.502/64: Art . 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art . 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

CAPÍTULO 1. ESFERA ADMINISTRATIVA E TRIBUTÁRIA

1.1 Via Administrativa Fiscal

1.1.1 Lançamento do Crédito Tributário

O passo inicial neste tópico é entender o conceito de obrigação tributária. Nesse escopo, o Fisco é o sujeito ativo, de acordo com o art. 119/CTN⁵ na prematura relação jurídica com o contribuinte. Dessa forma, a partir de um ato do sujeito passivo (art. 121/CTN)⁶, em que incida uma determinada norma jurídica fiscal, é gerado o dever de pagar certo tributo. Sendo assim, a autoridade fazendária possui o direito de cobrança e o agente passivo o dever de quitação, tal responsabilidade de ambos os lados, é chamada de obrigação tributária.

Após a relação supra mencionada, o Fisco observando um potencial erro no pagamento postula a competência para iniciar o processo de lançamento do crédito tributário. Tal procedimento ocorre quando o órgão administrador fiscal realiza a notificação do responsável pelo tributo, constando o fato gerador, a importância devida, os sujeitos e em certos casos uma sanção, conforme art. 142/CTN⁷. Por conseguinte, a relação jurídica entre os agentes está madura e apta para ser sanada ou contestada. No caso de impugnação pelo sujeito passivo da obrigação tributária, tem-se início a fase contenciosa do processo administrativo fiscal e serão

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

⁵ Código Tributário Nacional: Art. 119. Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento.

⁶ Código Tributário Nacional. Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

⁷ Código Tributário Nacional: Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

garantidos os princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa. Contudo, tais prerrogativas não são resguardadas na fase pré-impugnação, como explicado por Cleucio Nunes⁸:

é fundamental entender que os artigos 7º e 8º do Decreto nº 70.235/1972 tratam de procedimento, isto é, sequência de atos administrativos sem a garantia do contraditório e da ampla defesa, pois se destina à coleta de dados e informações necessários à apuração do cumprimento de obrigações tributárias. caso se verifique que as obrigações não foram adimplidas, a Administração fiscal poderá se valer de dois instrumentos para formalizar sua pretensão, quais sejam, o auto de infração ou a notificação de lançamento.

Insta ressaltar os tipos de lançamentos de crédito tributário: declaração, ofício e homologação. O primeiro, acontece quando o agente passivo ou um terceiro, precisa esclarecer algum fato necessário à constituição do crédito, conforme art. 147/CTN⁹. Assim sendo, a autoridade administrativa realiza o lançamento do crédito e a notificação do sujeito, podendo esse, concordar com o valor ou não, com o direito de impugnar tal lançamento e discutir a matéria dentro de um processo. Na prática o lançamento por declaração é presente nos impostos sobre transmissão como o ITBI e o ITCMD.

Seguindo em frente, a próxima modalidade de lançamento do crédito tributário é a de ofício. Tal modo é realizado pelo Fisco e não precisa da movimentação do sujeito passivo, vale ressaltar que não é comum, já que a maioria dos tributos adotam outras formas de lançamento em um primeiro momento. Entretanto, qualquer tributo pode ter o lançamento por ofício, até os lançamentos feitos primeiramente por declaração ou homologação, após, por exemplo, de omissão ou erro nas informações prestadas pelo sujeito passivo. Ademais, no art. 149/CTN¹⁰,

⁸ NUNES, Cleucio Santos. *Curso de Direito Processual Tributário*. Dialética, 2010, p. 290

⁹ Código Tributário Nacional: Art. 147. O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.

§ 1º A retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, quando vise a reduzir ou a excluir tributo, só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde, e antes de notificado o lançamento.

§ 2º Os erros contidos na declaração e apuráveis pelo seu exame serão retificados de ofício pela autoridade administrativa a que competir a revisão daquela.

¹⁰ Código Tributário Nacional: Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

I - quando a lei assim o determine;

II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

estão presentes nove incisos que demonstram os modos em que se deve usar o lançamento por ofício.

Por fim, o lançamento por homologação está previsto no art. 150/CTN¹¹ e ocorre quando o agente passivo faz a constituição dos tributos e montantes devidos e realiza o pagamento. É importante destacar que essa quitação deve ser antes da autoridade fazendária lançar o crédito fiscal. Diante disso, o Fisco irá analisar e estando de acordo com o contribuinte irá fazer a homologação da apuração, com isso extinguindo o crédito, caso contrário realizará o lançamento do correto crédito tributário. Ademais, o prazo para autoridade homologar, salvo disposição contrária, é de 5 anos, desde que que não tenha ocorrido dolo, fraude ou simulação.

1.1.2 Processo Administrativo Fiscal

Em um primeiro momento é importante entender a aplicação das normas jurídicas relativas ao processo administrativo. Nesse sentido, a Lei 9.784/99 versa sobre a Administração Pública Federal e tem caráter geral, contendo princípios a serem seguidos, direitos e deveres

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

11 Código Tributário Nacional: Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

dos administrados, entre outros dispositivos. No entanto, o art. 69¹², aduz sobre a competência subsidiária desta lei quando houver norma específica sobre um determinado processo administrativo, que é o caso de matéria fiscal que dispõe do Decreto 70.235/72.

O procedimento fiscal começa a partir do ato praticado por servidor capaz, notificando o sujeito passivo ou com a apreensão de mercadorias ou com o despacho de produtos importados, assim disposto no art. 7º do Decreto 70.235/72¹³, que versa sobre o processo administrativo fiscal. Dessa maneira, com o incidente do fato gerador, a constituição dos sujeitos, o valor líquido e certo a ser pago, ocorre a exigibilidade do crédito tributário à luz do art. 9º¹⁴ do mesmo Decreto. Nesse cenário, Leandro Paulsen¹⁵ faz uma explanação sobre o começo da fiscalização com o Termo de Distribuição da Procedimento Fiscal:

Os procedimentos de fiscalização são instaurados mediante expedição prévia de Termo de Distribuição do Procedimento Fiscal – TDPF 1104, documento esse que constitui ordem do Delegado da Receita para que um auditor-fiscal realize determinada fiscalização. O TDPF, ao mesmo tempo que autoriza a ação do auditor-fiscal, delimita o objeto da fiscalização, definindo a abrangência do trabalho a ser realizado. O prazo para o cumprimento do TDPF-F (Fiscalização) é de 120 dias, prorrogáveis. A existência de TDPF é requisito para que a fiscalização ocorra de modo válido; sua ausência implica nulidade do procedimento. A matéria é regulada pelo Decreto n. 3.724/01 e pela Portaria RFB n. 1.687/14. Mas há algumas poucas exceções à exigência de prévio TDPF, relacionadas ao despacho aduaneiro, à revisão aduaneira, à vigilância e repressão do contrabando e do descaminho em operação ostensiva e ao tratamento automático das declarações, as chamadas malhas finas.

Por conseguinte, poderá ser realizado o auto de infração, com isso, o acusado possui três alternativas: pode sanar a dívida à vista e ficar livre de uma ação judicial; solicitar o parcelamento e ter a punibilidade suspensa até o pagamento da última prestação; por último,

12 Lei 9.784/99: Art. 69. Os processos administrativos específicos continuarão a reger-se por lei própria, aplicando-se-lhes apenas subsidiariamente os preceitos desta Lei.

13 Decreto 70.235/72: Art. 7º O procedimento fiscal tem início com: I - o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto;

II - a apreensão de mercadorias, documentos ou livros;

III - o começo de despacho aduaneiro de mercadoria importada.

§ 1º O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.

§ 2º Para os efeitos do disposto no § 1º, os atos referidos nos incisos I e II valerão pelo prazo de sessenta dias, prorrogável, sucessivamente, por igual período, com qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos.

¹⁴ Decreto 70.235/72: Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito

¹⁵ PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário Completo*. 11ª edição. São Paulo. Saraiva, 2020, p. 738/739

possui o direito de impugnar essa demanda, por meio de recurso administrativo, gerando assim, a fase litigiosa do procedimento.

Encerrando-se, caso não ocorra pagamento do crédito tributário, prescrição, decadência ou alguma outra modalidade de extinção e já tenha sido exaurida todas as formas de defesa na instância administrativa, o Fisco vai encaminhar a representação para o Ministério Público. Diante disso, o Parquet poderá dar início à ação judicial, e o contribuinte vai ter mais uma oportunidade de contestar o crédito fiscal.

1.1.3 Fases do Processo Administrativo

Quando o agente passivo da obrigação tributária recebe a notificação da constituição do crédito fiscal, possui o direito de contestar tal procedimento através da impugnação, conseqüentemente, se dará início ao processo administrativo fiscal. No âmbito federal, tal demanda será encaminhada às Delegacias Regionais de Julgamento, que terá a função de determinar a procedência ou improcedência do lançamento. É importante ressaltar o entendimento de Claudio Carneiro¹⁶ sobre o princípio da congruência no processo administrativo:

Sobre a extensão da impugnação, vale mencionar preceito muito importante: não há vigência, no processo administrativo tributário, do princípio da congruência, ou da adstrição, tampouco da causa petendi aberta. O julgador não está, de forma alguma, adstrito aos pedidos ou argumentos deduzidos na inicial representativa da irresignação, ou seja, a impugnação. Significa que se os argumentos deduzidos em uma impugnação, pelo sujeito passivo, forem todos improcedentes, mas o julgador administrativo encontrar um argumento qualquer, não trazido pela impugnação, que faça com que aquele lançamento e procedimento prévio seja incorreto, deverá julgar favoravelmente ao sujeito passivo. Isto nada mais é do que uma constatação decorrente da observação de toda a principiologia atinente a esta seara, sobremaneira a verdade real, a legalidade objetiva, e a vinculação, assim como o poder/dever de autotutela.

Diante disso, é válida a propositura de recurso por ambas as partes, caso a decisão tenha sido desfavorável ao contribuinte, caberá recurso voluntário. Porém, se a decisão foi desfavorável ao Fisco, é objeto de recurso de ofício. Em seguida, também, é possível recorrer para a segunda instância que é o Conselho de Administração de Recursos Fiscais (CARF).

¹⁶ CARNEIRO, Claudio. *Processo Tributário: Administrativo e Judicial*. 5ª edição. São Paulo. Saraiva, 2018, p. 65

Portanto, se a demanda do Fisco através do recurso de ofício for indeferida novamente, será encerrado o processo administrativo fiscal, em favor do contribuinte. Todavia, se o recurso de ofício for provido, o agente passivo pode interpor recurso voluntário, em um prazo de 30 dias. Vale destacar que independente da decisão a favor ou contra o recurso voluntário, cabe recurso especial por ambas as partes ao Conselho Superior de Recursos Fiscais (CSRF), de acordo com art. 79 do Decreto n. 7.574/2011¹⁷. Em encerramento, com a decisão do CSRF só cabe embargos declaratórios, outros recursos não são mais permitidos, ou seja, o objeto da demanda não pode mais ser discutido no âmbito administrativo.

Portanto, se o sujeito passivo da obrigação tributária não realizar o pagamento do montante devido, o crédito já irrecorrível na esfera administrativa, será inscrito na dívida ativa. Desse modo, após a inscrição, já está concretizado o elemento necessário para a propositura da execução fiscal.

1.1.4 Suspensão e Extinção do Crédito Tributário

É de elevada importância discorrer sobre as formas de suspensão e extinção do crédito tributário. Nessa área, ambas as hipóteses são relativas às obrigações principais, já que as acessórias necessitam do cumprimento por parte do contribuinte, independente da manifestação de tais institutos. Dito isso, vale começar a elucidar a suspensão, que está positivada no art. 151/CTN¹⁸, e possui seis incisos com as diferentes modalidades possíveis. Dessa forma, a moratória, presente no inciso I, ocorre quando os entes federativos ou órgão competente para instituir o tributo aumentam o lapso temporal para pagamento do crédito, de acordo com o art.

17 Decreto 7.574/11: Art. 79. Caberá recurso especial à Câmara Superior de Recursos Fiscais, no prazo de quinze dias da ciência do acórdão ao interessado, de decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais Parágrafo único. É cabível recurso especial de divergência, previsto no caput, contra decisão que der ou negar provimento a recurso de ofício

18 Código Tributário Nacional: Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

I - moratória;

II - o depósito do seu montante integral;

III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

IV - a concessão de medida liminar em mandado de segurança.

V - a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial;

VI - o parcelamento.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja suspenso, ou dela consequentes.

152/CTN¹⁹ e seguindo as premissas do art. 153/CTN²⁰. Ademais, o depósito do montante integral, disposto no inciso II, funciona para que o contribuinte possa propor uma ação anulatória e impeça momentaneamente o ajuizamento de ação de execução fiscal contra ele. Em continuação, os remédios jurídicos para suspender o crédito tributário são as liminares através de mandado de segurança e tutela antecipada. Por fim, o parcelamento e a impugnação são meios, também, para suspender o crédito fiscal.

O ponto aqui exposto será sobre as formas de extinção do crédito tributário, presentes no art. 156/CTN²¹, contudo, não serão pormenorizados todos os onze incisos do referido dispositivo. O principal meio é através do pagamento integral, feitos em até 30 dias após a

19 Código Tributário Nacional: Art. 152. A moratória somente pode ser concedida:

I - em caráter geral:

- a) pela pessoa jurídica de direito público competente para instituir o tributo a que se refira;
- b) pela União, quanto a tributos de competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, quando simultaneamente concedida quanto aos tributos de competência federal e às obrigações de direito privado;

II - em caráter individual, por despacho da autoridade administrativa, desde que autorizada por lei nas condições do inciso anterior.

Parágrafo único. A lei concessiva de moratória pode circunscrever expressamente a sua aplicabilidade à determinada região do território da pessoa jurídica de direito público que a expedir, ou a determinada classe ou categoria de sujeitos passivos.

20 Código Tributário Nacional: Art. 153. A lei que conceda moratória em caráter geral ou autorize sua concessão em caráter individual especificará, sem prejuízo de outros requisitos:

I - o prazo de duração do favor;

II - as condições da concessão do favor em caráter individual;

III - sendo caso:

- a) os tributos a que se aplica;
- b) o número de prestações e seus vencimentos, dentro do prazo a que se refere o inciso I, podendo atribuir a fixação de uns e de outros à autoridade administrativa, para cada caso de concessão em caráter individual;
- c) as garantias que devem ser fornecidas pelo beneficiado no caso de concessão em caráter individual.

21 Código Tributário Nacional: Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

I - o pagamento;

II - a compensação;

III - a transação;

IV - remissão;

V - a prescrição e a decadência;

VI - a conversão de depósito em renda;

VII - o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1º e 4º;

VIII - a consignação em pagamento, nos termos do disposto no § 2º do artigo 164;

IX - a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória;

X - a decisão judicial passada em julgado.

XI - a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei.

Parágrafo único. A lei disporá quanto aos efeitos da extinção total ou parcial do crédito sobre a ulterior verificação da irregularidade da sua constituição, observado o disposto nos artigos 144 e 149.

notificação, salvo disposição contrária, e em determinados casos pode ocorrer um desconto, conforme art. 160/CTN²². Outras modalidades muito importantes são a prescrição e a decadência, esta última acontece quando no prazo de 5 anos a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento deveria ser efetuado ou na data em que tiver anulado o lançamento anterior, o Fisco não realiza o lançamento do crédito, conforme o art. 173/CTN²³. Já a prescrição também possui um prazo de 5 anos, que são contados a partir da constituição definitiva do crédito tributário, todavia, tal constituição é ponto de entendimentos doutrinários e jurisprudenciais divergentes. Porém, o presente trabalho adotará a corrente que defende a constituição definitiva no momento em que o agente passivo é notificado, como detalhado por Kiyoshi Harada²⁴:

Constituído definitivamente o crédito tributário, abrem-se duas possibilidades: a) o sujeito passivo efetua o pagamento, hipótese em que se extingue o crédito tributário; b) o sujeito passivo resiste à pretensão do fisco, apresentando impugnação ao crédito tributário, dando nascimento ao processo administrativo tributário que outra coisa não é senão o meio de solucionar a lide. A Fazenda sabe de antemão que precisa encerrar esse processo antes dos cinco anos, sob pena de prescrição. Alguns autores de renome sustentam que o procedimento só se encerra com a final manifestação do fisco no processo administrativo. Acrescentam que, se suspensa está a exigibilidade do crédito tributário pela impugnação ou recurso (art. 151, III, do CTN), não poderia estar fluindo um prazo prejudicial à cobrança do crédito tributário, bem como que, enquanto não houver, manifestação final irrecurável do fisco, aquele crédito tributário constituído pelo lançamento a que se refere o art. 142 do CTN poderá ser alterado. Respeitamos esse posicionamento, mas com ele não concordamos. Primeiramente, porque confunde procedimento do lançamento, que se encerra com o ato do lançamento, com processo administrativo tributário, que é instrumento de solução da lide surgida pela impugnação do sujeito passivo. (resistência à pretensão do fisco). Em segundo lugar, essa tese conduz necessariamente à existência de um crédito tributário provisório que não tem abrigo em nenhum dispositivo do CTN. Se o pagamento extingue o crédito tributário (art. 156, I, do CTN), é porque ele não era provisório. E também descabe a cogitação de notificação para pagamento de crédito tributário provisório. Em terceiro lugar, acaba conferindo efeito jurídico ao ato

22 Código Tributário Nacional: Art. 160. Quando a legislação tributária não fixar o tempo do pagamento, o vencimento do crédito ocorre trinta dias depois da data em que se considera o sujeito passivo notificado do lançamento.

Parágrafo único. A legislação tributária pode conceder desconto pela antecipação do pagamento, nas condições que estabeleça.

23 Código Tributário Nacional: Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

²⁴ HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. 19ª edição. São Paulo. Editora Atlas, 2010, p. 516/517

potestativo da Fazenda. Se ela levar 10, 15 ou 20 anos para proferir a decisão final no processo administrativo, o prazo prescricional de 5 anos não estará fluindo. Em quarto lugar, porque, se provido o recurso do contribuinte em última instância administrativa, extingue-se o crédito tributário (art. 156, IX, do CTN), a demonstrar que o crédito estava constituído definitivamente desde a data da notificação do lançamento. Da mesma forma, a decisão judicial passada em julgado extingue o crédito tributário (art. 156, X, do CTN). Em quinto lugar, essa tese conspira contra o princípio da segurança jurídica, que fundamenta tanto a prescrição como a decadência; de fato, não estará fluindo o prazo decadencial, porque o crédito tributário já foi constituído, ainda que de forma provisória, e nem estará fluindo o prazo prescricional, porque o processo administrativo tributário ainda não foi encerrado por opção do fisco. Esclareça-se que do prazo de cinco anos o contribuinte é responsável pela utilização de apenas 45 dias (30 dias para impugnar e 15 dias para interpor recurso ordinário), acrescido, eventualmente de mais 15 dias para apresentação, quando cabível, de recurso especial. No processo administrativo não há espaço para o contribuinte apresentar recursos protelatórios de variadas espécies, como acontece no processo judicial. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça não tem contribuído para pacificar a questão. A Corte, ora dá a entender que a impugnação administrativa suspende a prescrição

1.2 Via Judicial Tributária

1.2.1 Execução Fiscal

A execução fiscal é uma modalidade de ação de iniciativa do Fisco, por ser a parte autora da lide. Vale ressaltar, que não acontece a fase de conhecimento nessa ação, uma vez que já foi objeto de demanda no processo administrativo. Ademais, a Fazenda Pública tem o direito potestativo de constituir a certidão de dívida ativa. Dessa forma, a ação de execução fiscal é realizada para garantir o adimplemento de um título executivo, e não para a constituição de um direito. Hugo Brito de Machado Segundo²⁵ teça comentários sobre tal questão:

Mas não se conclua, daí, que no processo de execução fiscal o crédito executado deva ser satisfeito a qualquer custo. Na verdade, a presunção estabelecida pelo título executivo é apenas relativa, e o crédito executado pode não ser devido, ou não ter a dimensão que lhe foi atribuída pelo exequente. Isso, aliás, não é raro em matéria tributária, dada a maneira como são constituídos os créditos da Fazenda Pública. De fato, os títulos executivos extrajudiciais, à exceção da certidão de dívida ativa, são de constituição necessariamente bilateral e, o que é mais importante, consensual. Já a certidão de dívida ativa, que aparelha a execução fiscal, pode representar uma obrigação constituída de modo inteiramente unilateral. É certo que, em princípio, ao administrado deve ter sido oferecido direito de defesa, com a possibilidade de se provocar a instauração de um processo administrativo, mas isso não necessariamente acontece, e mesmo esse processo administrativo nem sempre transcorre com a lisura e a imparcialidade que seriam necessárias. Pode ocorrer de a Administração, não obstante a pujança das defesas e recursos apresentados, e das provas produzidas, simplesmente manter o ato impugnado, por maiores que sejam as ilegalidades nele

²⁵ SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. *Processo Tributário*. 10ª edição. São Paulo. Atlas 2018, p. 238/239

presentes. E isso se dá com alguma frequência. Por outro lado, não se pode esquecer de que a execução é um processo judicial – no qual é exercida a tutela jurisdicional – precisamente porque se faz necessária a atuação de um terceiro, em tese imparcial (Poder Judiciário), na resolução do problema, a fim de que a expropriação de bens do executado não se dê de maneira desproporcional, abusiva, em desrespeito aos princípios constitucionais etc. Nem tudo o que a Fazenda exequente requer, portanto, deve ser atendido pelo juiz, e não é razoável que as Varas de Execução Fiscal convertam-se, como vem ocorrendo em algumas Seções Judiciárias, em verdadeiros departamentos de cobrança das repartições fiscais exequentes.

Insta destacar que a execução fiscal para cobrança de dívida ativa possui uma norma que é a Lei 6.830/80, e no art. 1^o²⁶, aduz sobre seu plano de aplicação. Entretanto, não possui uma disciplina própria de rito processual tributário, como o processo penal ou do trabalho, com isso, é utilizado subsidiariamente o processo civil. Nesse escopo, dentro do ordenamento jurídico as matérias de Direito não são totalmente autônomas entre si, sempre há que se observar a unicidade de diferentes áreas

É necessário evidenciar que esse instituto processual é uma exigência de quitação de um montante de natureza tributária ou não, e também, de uma inadimplência que não necessariamente será caracterizada como evasão fiscal. Nessa esteira, após o lançamento do crédito tributário, o contribuinte poderá responder civilmente, e caso haja indícios da prática dos crimes previstos na Lei 8.137/90, penalmente. Isto posto, há uma independência entre os processos das diferentes esferas do ordenamento jurídico. Tal autonomia é assunto pacificado nos tribunais, como visto no julgado do STJ:

PENAL E PROCESSUAL PENAL. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. DOLO. DECISÃO ADMINISTRATIVA QUE AFASTA A MULTA RESERVADA ÀS HIPÓTESES DE SONEGAÇÃO, FRAUDE OU CONLUIO. IRRELEVÂNCIA PARA O PROCESSO PENAL. AUTONOMIA E INDEPENDÊNCIA ENTRE AS INSTÂNCIAS. ART. 83 DA LEI N. 9.430/96. IMPOSIÇÃO DO ENCAMINHAMENTO DA REPRESENTAÇÃO FISCAL AO MINISTÉRIO PÚBLICO. DOLO GENÉRICO RECONHECIDO PELA CORTE DE ORIGEM. MODIFICAÇÃO DO JULGADO. NECESSIDADE DE REEXAME DE PROVAS. SÚMULA 7/STJ. AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL. SUSPENSÃO DO CURSO DO PROCESSO PENAL. IMPOSSIBILIDADE. PRESUNÇÃO RELATIVA DE OMISSÃO DE RECEITA. POSSIBILIDADE. SÚMULA 83/STJ. CAUSA DE AUMENTO PREVISTA NO ART. 12, INCISO I, DA LEI N. 8.137/90. MONTANTE SONEGADO. R\$ 8.151.618,42.
1. Como cedição, em obediência ao princípio da autonomia e independência entre instâncias, as decisões civis ou administrativas, via de regra, não vinculam o

26 Lei 6.830/80: Art. 1º - A execução judicial para cobrança da Dívida Ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e respectivas autarquias será regida por esta Lei e, subsidiariamente, pelo Código de Processo Civil.

exercício da jurisdição penal. Dessa forma, ainda que a Autoridade Fazendária tenha entendido pela inexistência do dolo específico de fraude ou simulação, essa decisão não impede a discussão na esfera penal sobre a existência do dolo para os fins penais. 2. A Segunda Turma desta Corte, inclusive, já decidiu no sentido de que o art. 83 da Lei n. 9.430/96 impõe, necessariamente, o encaminhamento da representação fiscal ao Ministério Público, para os fins penais, independentemente do afastamento da multa qualificada. (REsp 1569429/SP, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 05/05/2016, DJe 25/05/2016). 3. Saliente-se que o dolo, enquanto elemento subjetivo do tipo capitulado no art. 1.º, inciso I, da Lei n. 8.137/90, é o genérico, consistente na omissão voluntária do recolhimento, no prazo legal, do valor devido aos cofres públicos. Precedentes. 4. O Tribunal de origem, soberano na análise do acervo probatório, concluiu pela presença do dolo genérico. Desse modo, para se concluir de forma diversa do entendimento do Tribunal de origem, seria inevitável o revolvimento das provas carreadas aos autos, procedimento sabidamente inviável na instância especial. A referida vedação encontra respaldo no enunciado n. 7 da Súmula desta Corte, verbis: "A pretensão de simples reexame de prova não enseja recurso especial". 5. Esse Pretório Superior firmou entendimento no sentido de que a mera propositura de ação anulatória de débito fiscal não suspende, de forma compulsória, o curso do processo penal, mormente no caso dos autos em que a ação cível já se acha em fase de recurso extraordinário. Precedentes. 6. A "presunção relativa de omissão de receita, prevista no art. 1.º, inciso I, da Lei n.º 8.137/90, é admitida [...], quando o Agente não registra na declaração de ajuste anual, enviada à Receita Federal, as movimentações de valores realizadas em contas bancárias". (AgRg no REsp n. 1.321.677/PR, Quinta Turma, Relª. Minª. Laurita Vaz, DJe de 22/8/2014). Precedentes. 7. A Corte local, com base nas provas dos autos, entendeu que os agravantes não se desincumbiram de demonstrar a origem dos valores depositados na conta bancária. Rever esse posicionamento demandaria a inevitável incursão no acervo probatório dos autos, providência vedada pela Súmula 7/STJ. 8. Nos termos da jurisprudência desta Corte, a expressividade do montante reduzido ou suprimido é fundamento idôneo a justificar a incidência da causa de aumento prevista no art. 12, inciso I, da Lei n. 8.137/90. Assim, na hipótese, o valor do tributo originariamente sonegado - R\$ 8.151.618,42 - se mostra suficiente à aplicação da referida causa de aumento de pena, tendo em vista, sobretudo, os valores usualmente considerados por esta Corte em casos análogos. 9. Agravo regimental desprovido. (STJ. EDcl no AgRg no REsp. 1368252/RS. Quinta Turma. Rel. Min. Joel Ilan Paciornik. Decisão:17/05/2018. DJe :01/06/2018)²⁷

Cumpra observar que as execuções fiscais são um dos principais motivos para a morosidade do sistema judiciário, devido ao grande volume de processos e a lentidão de resolução dos mesmos. Em dados divulgados pela publicação anual Justiça Em Números do CNJ²⁸, 70% das execuções no judiciário brasileiro são fiscais e 39% dos casos gerais pendentes são de execuções fiscais. Ademais, esse modelo de ação tem um pequeno número de baixas processuais, no ano de 2020 foi de 86%, isso quer dizer que a cada 100 processos no ano, apenas

²⁷ Disponível em

<https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=201300513476&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>. Acesso em 11 de maio de 2021.

28 CNJ. Justiça em números 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: 05 de maio de 2021, p. 199/200.

14 foram arquivados, o que configura a maior taxa de congestionamento nas varas exclusivas. É válido evidenciar uma explanação, presente no mesmo relatório, sobre um dos motivos do alto número de pendências de execuções fiscais e o impacto no judiciário²⁹:

Historicamente as execuções fiscais têm sido apontadas como o principal fator de morosidade do Poder Judiciário. 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.

Importante realçar que a falta de celeridade nas execuções fiscais eleva a taxa média de duração dos processos no Brasil. Segundo dados do CNJ³⁰, o tempo médio de tramitação destas execuções foi de 8 anos em 2019, já com uma melhora em relação ao ano anterior que foi de 9 anos. Por outro lado, se fizer a conta do período de duração dos processos de execução, exceto as fiscais, o resultado é de 3 anos e 3 meses, logo, observa-se uma grande diferença na fase de execução fiscal das demais. Portanto, faz-se necessário melhorar a forma de cobrança das dívidas ativas, e um meio para tal é estabelecer um piso para propositura da execução fiscal.

Por fim, é primordial entender as consequências do elevado número de ações de execução fiscal, e se esse panorama é positivo ou negativo. Desse modo, a princípio, com um alto grau de judicialização tributária, pode-se imaginar que os órgãos fiscalizadores estão cumprindo o papel de tentar reaver a importância que deveria ter sido arrecadada, com isso, combater a impunidade. Porém, no outro lado da moeda, é compreensível entender que o Fisco não está exercendo um bom trabalho quanto a fiscalização e punição de quem comete tais delitos. Haja vista que, o alto número de execuções se deve ao fato que o contribuinte pode ter a sensação de impunidade, conseqüentemente, acarretará maiores tentativas de fugir das obrigações tributárias. Marcelo Martins³¹ abordou tal tema em seu livro:

²⁹ CNJ. op. cit., p. 155.

³⁰ CNJ. op. cit., p. 161

³¹ MARTINS, Marcelo. *Tributação, propriedade e igualdade fiscal: sob elementos de direito & economia*. Rio de Janeiro. Elsevier, 2011. P. 237

A quantidade de execuções fiscais ajuizadas é importante na consideração do exagero fiscal no âmbito coletivo, mesmo que esse dado isoladamente não consiga demonstrar o deletério fenômeno. Nessa linha, um número muito elevado de cobranças tributárias pode indicar, no mínimo, as seguintes circunstâncias:

a) insuportabilidade da carga fiscal pelos diversos sujeitos passivos, ou proximidade dessa situação. Caso um sistema de tributação torne-se opressivo a ponto de impedir ou muito dificultar que os agentes econômicos permaneçam agindo sob os olhos da lei, é bem provável que uma parcela considerável de contribuintes passe a adotar mecanismos de evasão fiscal ou, numa atitude de rebeldia ou até de desespero, simplesmente deixem de cumprir suas obrigações, preferindo arcar com os ônus de uma execução forçada.

b) ineficácia do sistema de sanção, dada a resistência usual que as pessoas apresentam às suas obrigações fiscais, é fácil perceber que, se não existir uma verdadeira ameaça de aplicação de penalidade para os casos de descumprimento, será grande a probabilidade dos contribuintes deixarem de adimplir aquilo que devem na expectativa de serem beneficiados pela impunidade. No caso, ela pode dar-se pela ausência de fiscalização que leva à decadência do direito de cobrar ou, ainda, pela lentidão dos procedimentos judiciais que permite o esvaziamento do patrimônio do devedor antes que o fisco consiga se apossar de algo de valor real;

c) noutro giro, um aumento repentino no número de cobranças fiscais pode apontar para a ocorrência de um recrudescimento das medidas de fiscalização, sendo o incremento das execuções, portanto, uma consequência desse fato.

No Brasil, na última década, observou-se um crescimento expressivo no número absoluto de cobranças (...) Verifica-se, assim, que, em menos de dez anos, mais que dobrou o número de execuções ajuizadas.

1.2.2 Piso da Execução Fiscal

. A administração pública precisa do judiciário para defender os interesses arrecadatórios do Estado. Contudo, a execução fiscal enfrenta graves problemas dentro do ordenamento jurídico brasileiro, deve ser abordado a sobrecarga de processos, que comumente não dão um retorno positivo aos cofres públicos. Nesse diapasão, a cobrança de valores pequenos que são menores que o custo total da movimentação processual, precisa ser reavaliado de uma maneira que busque alternativas para a solvência do crédito tributário sem afetar tanto o sistema judiciário, em consonância com os princípios da duração razoável do processo, eficiência, efetividade, etc.

Além de inúmeros processos com créditos irrisórios, outro entrave é a dificuldade de citação do réu. É válido ressaltar que essa é a fase processual mais onerosa ao autor da ação, ou seja, caso seja mal sucedida traz grandes prejuízos ao orçamento público, devido ao custo da citação e a insatisfação da demanda processual. De acordo com um estudo do IPEA de 2011 sobre as

execuções fiscais, o índice de invalidade na citação é de 36,3% e em 56,8% das ações há pelo menos uma tentativa frustrada de citação³².

Diante disso, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional segue um valor mínimo para o ajuizamento de ações de débitos inscritos em dívida ativa da União, conforme artigo 20 da Lei 10.522/02³³. Nessa perspectiva, o Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA) elaborou uma pesquisa para estimar o custo judicial que a execução fiscal possui³⁴. Por conseguinte, o resultado obtido foi:

Considerando-se o custo total da ação de execução fiscal e a probabilidade de obter-se êxito na recuperação do crédito, pode-se afirmar que o breaking even point, o ponto a partir do qual é economicamente justificável promover-se judicialmente o executivo fiscal, é de R\$ 21.731,45. Ou seja, nas ações de execução fiscal de valor inferior a este, é improvável que a União consiga recuperar um valor igual ou superior ao custo do processamento judicial.

Desse modo, através da portaria 75 de 2012³⁵, o ministro Nelson Henrique Barbosa Filho postulando a devida competência, determinou a mudança do piso de R\$10.000,00 para R\$20.000,00. Tal decisão, é benéfica para desocupar o já saturado judiciário brasileiro com ações que não darão retorno financeiro, com isso, auxiliar no combate à morosidade³⁶. Duas observações a serem feitas são: a súmula 452³⁷ do STJ, em que estipulou a proibição do juiz,

32 IPEA. Custo e tempo do processo de execução fiscal promovido pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. Disponível: https://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/nota_tecnica/111230_notatecnicadiest1.pdf. Acesso em 05 de maio de 2021, p.5

33 Lei 10.522/02: Art. 20. Serão arquivados, sem baixa na distribuição, por meio de requerimento do Procurador da Fazenda Nacional, os autos das execuções fiscais de débitos inscritos em dívida ativa da União pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ou por ela cobrados, de valor consolidado igual ou inferior àquele estabelecido em ato do Procurador-Geral da Fazenda Nacional.

§ 1o Os autos de execução a que se refere este artigo serão reativados quando os valores dos débitos ultrapassarem os limites indicados.

34 IPEA. Custo e tempo do processo de execução fiscal promovido pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. Disponível: https://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/nota_tecnica/111230_notatecnicadiest1.pdf. Acesso em 05 de maio de 2021, p.16

35 Portaria MF N° 75/12. Art. 1º Determinar:

I - a não inscrição na Dívida Ativa da União de débito de um mesmo devedor com a Fazenda Nacional de valor consolidado igual ou inferior a R\$ 1.000,00 (mil reais); e

II - o não ajuizamento de execuções fiscais de débitos com a Fazenda Nacional, cujo valor consolidado seja igual ou inferior a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais).

Art. 2º O Procurador da Fazenda Nacional requererá o arquivamento, sem baixa na distribuição, das execuções fiscais de débitos com a Fazenda Nacional, cujo valor consolidado seja igual ou inferior a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais), desde que não conste dos autos garantia, integral ou parcial, útil à satisfação do crédito.

³⁶ Com o novo valor sugerido, o trabalho da PGFN será reduzido em 52% ao longo dos próximos nove anos, estima o Ipea.

³⁷ STJ. Súmula 452: A extinção das ações de pequeno valor é faculdade da Administração Federal, vedada a atuação judicial de ofício.

de ofício, extinguir a demanda, quem dispõe dessa prerrogativa é a administração pública; a aplicação do princípio da insignificância, ora 20 mil reais, acontece somente aos tributos de competência da União, faz-se necessária a existência de lei local para a aplicabilidade quanto aos tributos estaduais e municipais.

É importante frisar, que as dívidas até R\$ 20.000,00 poderão ser cobradas pela via do protesto extrajudicial da Certidão da Dívida Ativa. Portanto, irá ser respeitado princípios do direito como a economia processual, efetividade, devido processo legal e afins, já que a execução fiscal que leva em média mais de 8 anos, como visto outrora.

Outrossim, vale ressaltar quais órgãos da administração pública podem aplicar o artigo 20 da lei 10.522/02, haja vista que a Procuradoria Geral Federal possui diferentes competências em relação à PGFN. Sendo assim, após divergências jurisprudenciais, o eminente ministro OG Fernandes elucidou a matéria:

DIREITO PÚBLICO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. ARQUIVAMENTO. ART. 20 DA LEI N. 10.522/2002. INMETRO. AUTARQUIA FEDERAL. PROCURADORIA-GERAL FEDERAL. INAPLICABILIDADE. PRECEDENTE REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA.

1. Ao apreciar o Recurso Especial 1.363.163/SP (Rel. Ministro Benedito Gonçalves, DJe 30/9/2013), interposto pelo Conselho Regional de Corretores de Imóveis do Estado de São Paulo - CRECI - 2ª Região, a Primeira Seção entendeu que a possibilidade de arquivamento do feito em razão do diminuto valor da execução a que alude o art. 20 da Lei n. 10.522/2002 destina-se exclusivamente aos débitos inscritos como Dívida Ativa da União, pela Procuradoria da Fazenda Nacional ou por ela cobrados.

2. Naquela assentada, formou-se a compreensão de que o dispositivo em comento, efetivamente, não deixa dúvidas de que o comando nele inserido refere-se unicamente aos débitos inscritos na Dívida Ativa da União pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ou por ela cobrados, de valor consolidado igual ou inferior a R\$ 10.000,00 (dez mil reais).

3. Não se demonstra possível, portanto, aplicar-se, por analogia, o referido dispositivo legal às execuções fiscais que se vinculam a regramento específico, ainda que propostas por entidades de natureza autárquica federal, como no caso dos autos.

4. Desse modo, conclui-se que o disposto no art. 20 da Lei n. 10.522/2002 não se aplica às execuções de créditos das autarquias federais cobrados pela Procuradoria-Geral Federal.

5. Agravo regimental conhecido para dar provimento ao recurso especial, determinando o prosseguimento da execução fiscal.

(STJ. AgRg no REsp 1371592/CE. Segunda Turma. Rel. Min. OG Fernandes, julgado em 11/02/2014. DJe: 06/03/2014)³⁸

³⁸ Disponível em

<https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=201300635311&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>. Acesso em 11 de maio de 2021.

1.2.3 Fiscalização Tributária

Faz-se premente, expor as garantias e princípios fundamentais que o CTN e a Lei 8.137/90 devem seguir. Sob essa égide, tais normas jurídicas foram redigidas com o objetivo de impor às autoridades fazendárias respeito à Constituição Federal e ao Pacto San Jose da Costa Rica. Nesse tocante, cada cidadão deve possuir a benesse de não ter nenhum direito fundamental violado.

Oportunamente, o contribuinte tem direito à garantia de inviolabilidade de seu domicílio, tanto o local que reside quanto o de trabalho. Vale ressaltar que o Fisco necessita de evidências para ter ciência se pode ter ocorrido um crime tributário. Contudo, só é permitido à autoridade fazendária o ingresso no bem do indivíduo com mandado de busca e apreensão constando materialidade e indícios de delitos devidamente pormenorizados. Deve-se observar o art. 5º, XI da CF/88³⁹, em que versa sobre a inviolabilidade do domicílio, salvo determinadas exceções presentes no dispositivo. Portanto, caso ocorra uma invasão ilegal, as provas encontradas não surtirão efeitos, tendo em vista que foram obtidas por meio de ilícito constitucional.

Um assunto de alta relevância é sobre a quebra de sigilo financeiro do cidadão. Nesse sentido, há duas correntes conflitantes, a primeira enxerga como errônea a permissão dos órgãos fazendários possuírem dados sigilosos sem autorização judicial, já que deve respeitar os princípios da privacidade e intimidade do indivíduo. Por outro lado, há o entendimento que não existe quebra de sigilo quando as empresas bancárias cedem informações às autoridades fiscalizadoras. Haja vista que, ocorre, somente, uma transferência de dados entre duas entidades que perpetuam o sigilo, e caso publicizem tais informações secretas, serão responsabilizadas, salvo decisão judicial permitindo a quebra do sigilo. Por conseguinte, o STF decidiu que é constitucional a troca de informações entre o Fisco e os Bancos, como visto na ADI 2.859/DF:

Ação direta de inconstitucionalidade. Julgamento conjunto das ADI nº 2.390, 2.386, 2.397 e 2.859. Normas federais relativas ao sigilo das operações de instituições

39 Constituição Federal. Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

XI - a casa é asilo inviolável do indivíduo, ninguém nela podendo penetrar sem consentimento do morador, salvo em caso de flagrante delito ou desastre, ou para prestar socorro, ou, durante o dia, por determinação judicial;

financeiras. Decreto nº 4.545/2002. Exaurimento da eficácia. Perda parcial do objeto da ação direta nº 2.859. Expressão “do inquérito ou”, constante no § 4º do art. 1º, da Lei Complementar nº 105/2001. Acesso ao sigilo bancário nos autos do inquérito policial. Possibilidade. Precedentes. Art. 5º e 6º da Lei Complementar nº 105/2001 e seus decretos regulamentadores. Ausência de quebra de sigilo e de ofensa a direito fundamental. Confluência entre os deveres do contribuinte (o dever fundamental de pagar tributos) e os deveres do Fisco (o dever de bem tributar e fiscalizar). Compromissos internacionais assumidos pelo Brasil em matéria de compartilhamento de informações bancárias. Art. 1º da Lei Complementar nº 104/2001. Ausência de quebra de sigilo. Art. 3º, § 3º, da LC 105/2001. Informações necessárias à defesa judicial da atuação do Fisco. Constitucionalidade dos preceitos impugnados. ADI nº 2.859. Ação que se conhece em parte e, na parte conhecida, é julgada improcedente. ADI nº 2.390, 2.386, 2.397. Ações conhecidas e julgadas improcedentes. 1. Julgamento conjunto das ADI nº 2.390, 2.386, 2.397 e 2.859, que têm como núcleo comum de impugnação normas relativas ao fornecimento, pelas instituições financeiras, de informações bancárias de contribuintes à administração tributária. 2. Encontra-se exaurida a eficácia jurídico-normativa do Decreto nº 4.545/2002, visto que a Lei nº 9.311, de 24 de outubro de 1996, de que trata este decreto e que instituiu a CPMF, não está mais em vigência desde janeiro de 2008, conforme se depreende do art. 90, § 1º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias -ADCT. Por essa razão, houve parcial perda de objeto da ADI nº 2.859/DF, restando o pedido desta ação parcialmente prejudicado. Precedentes. 3. A expressão “do inquérito ou”, constante do § 4º do art. 1º da Lei Complementar nº 105/2001, refere-se à investigação criminal levada a efeito no inquérito policial, em cujo âmbito esta Suprema Corte admite o acesso ao sigilo bancário do investigado, quando presentes indícios de prática criminosa. Precedentes: AC 3.872/DF-AgR, Relator o Ministro Teori Zavascki, Tribunal Pleno, DJe de 13/11/15; HC 125.585/PE-AgR, Relatora a Ministra Cármen Lúcia, Segunda Turma, DJe de 19/12/14; Inq 897-AgR, Relator o Ministro Francisco Rezek, Tribunal Pleno, DJ de 24/3/95. 4. Os artigos 5º e 6º da Lei Complementar nº 105/2001 e seus decretos regulamentares (Decretos nº 3.724, de 10 de janeiro de 2001, e nº 4.489, de 28 de novembro de 2009) consagram, de modo expresse, a permanência do sigilo das informações bancárias obtidas com espeque em seus comandos, não havendo neles autorização para a exposição ou circulação daqueles dados. Trata-se de uma transferência de dados sigilosos de um determinado portador, que tem o dever de sigilo, para outro, que mantém a obrigação de sigilo, permanecendo resguardadas a intimidade e a vida privada do correntista, exatamente como determina o art. 145, § 1º, da Constituição Federal. 5. A ordem constitucional instaurada em 1988 estabeleceu, dentre os objetivos da República Federativa do Brasil, a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, a erradicação da pobreza e a marginalização e a redução das desigualdades sociais e regionais. Para tanto, a Carta foi generosa na previsão de direitos individuais, sociais, econômicos e culturais para o cidadão. Ocorre que, correlatos a esses direitos, existem também deveres, cujo atendimento é, também, condição sine qua non para a realização do projeto de sociedade esculpido na Carta Federal. Dentre esses deveres, consta o dever fundamental de pagar tributos, visto que são eles que, majoritariamente, financiam as ações estatais voltadas à concretização dos direitos do cidadão. Nesse quadro, é preciso que se adotem mecanismos efetivos de combate à sonegação fiscal, sendo o instrumento fiscalizatório instituído nos arts. 5º e 6º da Lei Complementar nº 105/2001 de extrema significância nessa tarefa. 6. O Brasil se comprometeu, perante o G20 e o Fórum Global sobre Transparência e Intercâmbio de Informações para Fins Tributários (Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes), a cumprir os padrões internacionais de transparência e de troca de informações bancárias, estabelecidos com o fito de evitar o descumprimento de normas tributárias, assim como combater práticas criminosas. Não deve o Estado brasileiro prescindir do acesso automático aos dados bancários dos contribuintes por

sua administração tributária, sob pena de descumprimento de seus compromissos internacionais. 7. O art. 1º da Lei Complementar 104/2001, no ponto em que insere o § 1º, inciso II, e o § 2º ao art. 198 do CTN, não determina quebra de sigilo, mas transferência de informações sigilosas no âmbito da Administração Pública. Outrossim, a previsão vai ao encontro de outros comandos legais já amplamente consolidados em nosso ordenamento jurídico que permitem o acesso da Administração Pública à relação de bens, renda e patrimônio de determinados indivíduos. 8. À Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, órgão da Advocacia-Geral da União, caberá a defesa da atuação do Fisco em âmbito judicial, sendo, para tanto, necessário o conhecimento dos dados e informações embasadores do ato por ela defendido. Resulta, portanto, legítima a previsão constante do art. 3º, § 3º, da LC 105/2001. 9. Ação direta de inconstitucionalidade nº 2.859/DF conhecida parcialmente e, na parte conhecida, julgada improcedente. Ações diretas de inconstitucionalidade nº 2390, 2397, e 2386 conhecidas e julgadas improcedentes. Ressalva em relação aos Estados e Municípios, que somente poderão obter as informações de que trata o art. 6º da Lei Complementar nº 105/2001 quando a matéria estiver devidamente regulamentada, de maneira análoga ao Decreto federal nº 3.724/2001, de modo a resguardar as garantias processuais do contribuinte, na forma preconizada pela Lei nº 9.784/99, e o sigilo dos seus dados bancários. (STF. ADI 2859/DF. Tribunal Pleno. Rel. Min. Dias Toffoli. Julgado em 24/02/2016. DJe: 20/10/2016)⁴⁰

Além disso, após o exaurimento do processo administrativo é constitucional a troca de informações entre o Fisco e o MP, para embasamento da denúncia. Nessa esteira, com a garantia da autoridade fazendária dispor dos dados bancários do acusado sem prévia permissão judicial, não faria sentido privar o Parquet de tais informações. Tendo em vista que são de fundamental importância para a fundamentação do procedimento penal. Dessa forma, foi matéria de repercussão geral no Supremo, que formulou a tese da não necessidade de autorização judicial para a troca de informações entre o Fisco e o órgão penal, presente no RE 1055941/SP:

Repercussão geral. Tema 990. Constitucional. Processual Penal. Compartilhamento dos Relatórios de inteligência financeira da UIF e da íntegra do procedimento fiscalizatório da Receita Federal do Brasil com os órgãos de persecução penal para fins criminais. Desnecessidade de prévia autorização judicial. Constitucionalidade reconhecida. Recurso ao qual se dá provimento para restabelecer a sentença condenatória de 1º grau. Revogada a liminar de suspensão nacional (art. 1.035, § 5º, do CPC). Fixação das seguintes teses:

1. É constitucional o compartilhamento dos relatórios de inteligência financeira da UIF e da íntegra do procedimento fiscalizatório da Receita Federal do Brasil - em que se define o lançamento do tributo - com os órgãos de persecução penal para fins criminais sem prévia autorização judicial, devendo ser resguardado o sigilo das informações em procedimentos formalmente instaurados e sujeitos a posterior controle jurisdicional;
2. O compartilhamento pela UIF e pela RFB referido no item anterior deve ser feito unicamente por meio de comunicações formais, com garantia de sigilo, certificação

⁴⁰ Disponível em <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2106858>. Acesso em 11 de maio de 2021.

do destinatário e estabelecimento de instrumentos efetivos de apuração e correção de eventuais desvios.

(STF. RE 1055941/SP. Tribunal Pleno. Rel. Min. Dias Tofolli. Julgado em 04/12/2019. DJe: 05/10/2020)⁴¹

1.2.4 Suspensão e Extinção do Crédito Tributário

É imperioso entender as modalidades de suspensão da exigibilidade do crédito. O CTN no art. 151, dispõe em seus seis incisos sobre as formas de suspensão. Nesse diapasão, caso ocorra alguma das causas previstas no art. 151/CTN, o crédito pode ser lançado, mesmo estando suspenso. Uma vez que o Fisco pode almejar evitar a decadência da exigibilidade da cobrança, todavia, o mesmo, não pode ser exigido. Tal entendimento está pacificado na jurisprudência do STJ, como observado no AREsp 1596915/RS:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. AÇÃO ANULATÓRIA. ITCMD. DECADÊNCIA. TERMO INICIAL. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE. DEVER DE LANÇAR. RECONHECIMENTO DA DECADÊNCIA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

1. O Tribunal de origem, ao dirimir a controvérsia, decidiu que, enquanto havia discussão judicial acerca da alíquota que deveria incidir sobre o ITCMD, o ente estatal não poderia lavar o auto de lançamento.

2. O acórdão a quo encontra-se em dissonância com a jurisprudência do STJ, a qual se orienta no sentido de que a suspensão da exigibilidade do crédito tributário na via judicial impede a prática de qualquer ato contra o contribuinte visando à cobrança de seu crédito, tais como inscrição em dívida, execução e penhora, mas não impossibilita o Fisco de proceder ao lançamento com o desiderato de evitar a decadência, cuja contagem não se sujeita às causas suspensivas ou interruptivas.

3. Agravo conhecido para dar provimento ao Recurso Especial.

(STJ. AREsp 1596915/RS. Segunda Turma. Rel. Min. Herman Benjamin. Julgado em 05/03/2020. DJe: 25/06/2020)⁴²

Para encerrar a parte de crédito tributário é fundamental saber as formas de extinção desse instituto. Nesse sentido, o art. 156/CTN trata dos diversos modos para se ter finalizada a exigibilidade do crédito fiscal. Um exemplo está presente no inciso I do referido artigo, ocorre quando há a quitação do montante pelo sujeito passivo. No entanto, o pagamento parcial não funciona como presunção de pagamento total e quando total não serve como presunção de pagamento de outros créditos, ambas afirmações estão dispostas nos parágrafos do art.

⁴¹ Disponível em <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5213056>. Acesso em 11 de maio de 2021.

⁴² Disponível em <https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=201902992575&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>. Acesso em 11 de maio de 2021.

158/CTN⁴³. Outrossim, caso exista uma punibilidade devido à falta de quitação pelo contribuinte não retira o dever de pagar integralmente o tributo, conforme art. 157/CTN⁴⁴. Não se deve esquecer que o prazo para pagamento, salvo disposição normativa contrária, é de 30 dias, podendo o sujeito passivo obter desconto se o fizer antecipadamente.

1.2.5 Encontro Direito Penal e Tributário

A doutrina diverge quanto ao emprego da expressão direito tributário-penal e direito tributário-penal. Isso deve-se ao motivo que uma parte dos autores considera essa divisão de matérias do direito errônea, uma vez que a esfera penal sempre pode ser usada como complemento de uma ramificação, portanto, deveria existir direito civil-penal, comercial-penal, comercial-penal e etc. De outro ponto de vista, alguns doutrinadores não rechaçam essa expressão porque é só uma questão de didática e especificidade sobre o tema. Destarte, a nomenclatura Direito Penal-Tributário possui a finalidade de ater-se à infração de normas penais e suas consequências como a detenção, multa, majorantes e afins, os crimes contra a ordem tributária são pertencentes a esse escopo. Entretanto, o Direito Tributário-Penal tem o significado de tratar os delitos fiscais na esfera administrativa com as penas de interrupção de serviços, confiscar mercadorias, entre outras.

Vale ressaltar a relação do Direito Penal e Direito Tributário. O primeiro serve como uma norma jurídica de caráter punitivo e preventivo do ato delituoso. O segundo é um instrumento para legitimação da cobrança do pagamento de determinado tributo. Portanto, cada um tem finalidade própria, contudo, os dois institutos seguem o princípio da legalidade elencado nos artigos 5º, II⁴⁵ e 150, I⁴⁶, ambos da Constituição Federal.

43 Código Tributário Nacional: Art. 158. O pagamento de um crédito não importa em presunção de pagamento:
I - quando parcial, das prestações em que se decompõe;
II - quando total, de outros créditos referentes ao mesmo ou a outros tributos.

44 Código Tributário Nacional: Art. 157. A imposição de penalidade não ilide o pagamento integral do crédito tributário.

45 Constituição Federal: Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:
II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;

46 Constituição Federal: Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

Deve-se salientar a distinção quanto ao dolo da infração normativa nesses dois sistemas. No direito tributário-penal pode ocorrer mediante falta culposa ou dolosa, diferente do direito penal-tributário em que só é aceita a modalidade dolosa. Nas palavras de Renato Brasileiro Lima⁴⁷:

Direito Tributário Penal consiste no ramo do Direito Tributário que versa sobre a aplicação de sanções extrapenais às condutas ilícitas de cunho administrativo e tributário. (...) As infrações fiscais recebem tratamento diverso daquele conferido aos denominados crimes tributários. Deveras, prevalece o entendimento de que tais infrações podem ser atribuídas ao agente tanto a título de dolo quanto a título de culpa, nos termos do art. 136 do Código Tributário Nacional (“Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato”).

Direito Penal Tributário: cuida-se do ramo do Direito Penal que incide sobre as condutas que atentam contra a ordem tributária. Abrange não apenas os crimes listados nos arts. 1º e 3º da Lei n. 8.137/30, mas também outros crimes previstos no Código Penal (v.g., art. 168-A, art. 334, art. 337-A, etc.). Diversamente das infrações fiscais que integram o Direito Tributário Penal, os crimes contra a ordem tributária só podem ser imputados ao agente a título doloso, sendo inadmissível eventual responsabilidade penal objetiva, porquanto manifestamente contrária ao princípio da culpabilidade. (...) o que outorga autonomia aos crimes contra ordem tributária é o fato de que eles não representam meras infrações à norma tributária, mas comportamentos que afetam um bem jurídico digno de proteção penal.

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

⁴⁷ LIMA, Renato Brasileiro de. *Legislação Criminal Especial Comentada*. 8ª Edição. Jus Podivm, 2020. P. 212

CAPÍTULO 2. ESFERA PENAL

2.1 Esgotamento da Via Administrativa

Nessa perspectiva defende-se o exaurimento da esfera administrativa para haver a possibilidade da propositura de uma ação penal. Dessa maneira, somente após uma decisão irrecurável no processo administrativo fiscal e com o lançamento do crédito tributário que poderá configurar a possibilidade de punibilidade criminal (artigo 142/CTN⁴⁸). Nessa ótica, caso não tenha sido constituído o crédito tributário e fixado seu valor, acarretará a atipicidade penal do objeto, com isso, o rito processual não estará em linha com o plano da validade.

É válido evidenciar a Lei 9.430/96 que em seu artigo 83⁴⁹ positiva a necessidade de ter decisão final na esfera administrativa para poder ocorrer a propositura da ação penal pelo Ministério Público. Tal obrigação não deve ser entendida como cerceamento da competência do MP, uma vez que não configurado o crédito tributário não há que se falar em crime. Além

48 Código Tributário Nacional: Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

49 Lei 9.430/96: 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.

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 pelo 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.

§ 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.

§ 3o A prescrição criminal não corre durante o período de suspensão da pretensão punitiva.

§ 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.

§ 5o O disposto nos §§ 1o a 4o não se aplica nas hipóteses de vedação legal de parcelamento.

§ 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 pelo juiz.

disso, o Parquet segue o princípio da economia processual, já que poderia iniciar uma ação penal e, a posteriori, ser obrigado a extinguir o processo sem resolução do mérito por perda do objeto. Tal matéria foi alvo de muita discussão e chegou ao STF, por exemplo, através do habeas corpus 81.611/DF:

I. Crime material contra a ordem tributária (L. 8137/90, art. 1º): lançamento do tributo pendente de decisão definitiva do processo administrativo: falta de justa causa para a ação penal, suspenso, porém, o curso da prescrição enquanto obstada a sua propositura pela falta do lançamento definitivo. 1. Embora não condicionada a denúncia à representação da autoridade fiscal (ADInMC 1571), falta justa causa para a ação penal pela prática do crime tipificado no art. 1º da L. 8137/90 - que é material ou de resultado -, enquanto não haja decisão definitiva do processo administrativo de lançamento, quer se considere o lançamento definitivo uma condição objetiva de punibilidade ou um elemento normativo de tipo. 2. Por outro lado, admitida por lei a extinção da punibilidade do crime pela satisfação do tributo devido, antes do recebimento da denúncia (L. 9249/95, art. 34), princípios e garantias constitucionais eminentes não permitem que, pela antecipada propositura da ação penal, se subtraia do cidadão os meios que a lei mesma lhe propicia para questionar, perante o Fisco, a exatidão do lançamento provisório, ao qual se devesse submeter para fugir ao estigma e às agruras de toda sorte do processo criminal. 3. No entanto, enquanto dure, por iniciativa do contribuinte, o processo administrativo suspende o curso da prescrição da ação penal por crime contra a ordem tributária que dependa do lançamento definitivo. (STF. HC 81611/DF. Tribunal Pleno. Rel. Min. Sepúlveda Pertence. Julgado em 10/12/2003. DJe: 13/05/2004)⁵⁰

A partir disso, afirmou a necessidade de haver o lançamento do crédito tributário pela instância administrativa, relativo aos crimes materiais (art. 1º, I ao IV, Lei 8.137/90), haja vista que precisam da ocorrência do dano ao Erário Público, para a aplicação do dispositivo. Diferentemente, os crimes formais do art. 2º, não é necessário um resultado finalístico, apenas com a prática já é caracterizado o delito. Nessa esteira, por diversas vezes foram julgadas matérias com esse teor, portanto, o Supremo, editou a Súmula Vinculante nº 24⁵¹.

É importante frisar que se deve evitar no Direito, conflitos de decisões sobre a mesma matéria, para com intuito de coibir uma instabilidade e insegurança jurídica. No presente caso, poderia existir uma condenação penal e posteriormente haver a absolvição na via administrativa, além de garantir os direitos constitucionais de presunção de inocência e ampla defesa. Em adição, passar por uma persecução penal sem ter a confirmação do delito é um dano irreparável à imagem e ao psicológico do indivíduo. Diante disso, o Direito Penal é a esfera

⁵⁰ Disponível em <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1990524>. Acesso em 11 de maio de 2021.

⁵¹ STF. Súmula Vinculante 24: Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no artigo 1º, incisos I a IV, da Lei nº 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo.

ultima ratio e não deve ser instrumentalizado como uma constante ameaça, mas sim como um reparador de potenciais delitos.

2.2 Súmula 24

Como já anteriormente destacado, a Súmula Vinculante 24 do STF dispõe sobre a necessidade do lançamento definitivo do crédito tributário na esfera administrativa para a instauração da ação penal. Além disso, até os procedimentos pré-processuais como o inquérito policial são proibidos no tocante aos crimes materiais da Lei 8.137/90. Uma vez que sem o lançamento fiscal, não existe, até então, a tipicidade da conduta de um agente, conseqüentemente, qualquer persecução penal não é válida.

Entretanto, o próprio Supremo já afrouxou a rigidez do entendimento supra abordado. Tendo em vista que há certas particularidades a serem observadas em cada caso, que podem alterar a aplicabilidade da Súmula 24. Por conseguinte, a persecução penal pode começar antes do lançamento definitivo do tributo. Tal fato encontra-se elucidado no julgado de 24.05.2016 do eminente ministro Roberto Barroso, no ARE 936653/MG.

DIREITO TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. TERMO INICIAL. CONSTITUIÇÃO DEFINITIVA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. INÍCIO DA PERSECUÇÃO PENAL ANTES DO LANÇAMENTO DEFINITIVO DO TRIBUTO. POSSIBILIDADE. MITIGAÇÃO DA SÚMULA VINCULANTE 24. EXCEPCIONALIDADE. MULTA ISOLADA E DE REVALIDAÇÃO. LEGITIMIDADE. CARÁTER CONFISCATÓRIO. REEXAME DE FATOS E PROVAS. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 279/STF. VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DO DEVIDO PROCESSO LEGAL. OFENSA REFLEXA. PRECEDENTES.

3. O Supremo Tribunal Federal, entretanto, tem decidido que a regra contida na referida súmula pode ser mitigada de acordo com as peculiaridades do caso concreto, sendo possível dar início à persecução penal antes de encerrado o procedimento administrativo, nos casos de embaraço à fiscalização tributária ou diante de indícios da prática de outros delitos, de natureza não fiscal. No mesmo sentido, vejamos os seguintes julgados

(STF. ARE 936653 AgR, Primeira Turma. Rel. Min. Roberto Barroso. Julgado em 24/05/2016. DJe 14/06/2016)⁵²

⁵² Disponível em <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4899012>. Acesso em 11 de maio de 2021.

Vale evidenciar que a Súmula Vinculante 24 traz uma desvantagem aos réus devedores, uma vez que a prescrição somente começa a ser contada a partir do lançamento definitivo do tributo. Diante disso, a falta de pagamento pode ter ocorrida anos antes do lançamento, no entanto, o prazo prescricional não terá sido iniciado à época. Por conseguinte, é benéfico ao Ministério Público que ganha mais tempo para poder iniciar o processo acusatório sem resultar em prescrição. Porém, precisa ser respeitado o prazo decadencial de 5 anos a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento deveria ser efetuado ou na data em que tiver anulado o lançamento anterior.

Em outro campo, não há de se falar em inaplicabilidade da Súmula 24, para casos anteriores a mesma. Tal questão é posta porque não deve retroagir lei mais danosa ao réu antes de sua edição. Contudo, o conceito de uma súmula vinculante é a de consolidação da jurisprudência do Tribunal, com reiterados julgados de mesma natureza, ou seja, o entendimento da SV 24 já vinha sendo aplicado nos processos pelo próprio Supremo.

2.3 Autonomia das Esferas Administrativa e Penal

Essa corrente diz que existe uma autonomia das vias administrativa e penal entre si. Por conseguinte, não deve ser necessária a espera da constituição do crédito tributário para possibilitar a instauração dos procedimentos penais. Desse jeito, se houver indícios de prática delituosa contra a ordem tributária, o Ministério Público postula o direito de oferecer denúncia, mesmo que não tenha ocorrido o exaurimento de recursos no processo administrativo fiscal. Nesse escopo, evidencia-se o artigo 5º, XXXV, da CF/88⁵³, que versa sobre a apreciação do Poder Judiciário de lesão ou ameaça de direito. Portanto, a autonomia das esferas administrativa e penal ocorre em relação aos crimes formais da Lei 8.137/90, por exemplo, o art. 2º, já que os crimes materiais desse diploma, necessitam do lançamento definitivo do crédito tributário, conforme SV 24.

53 Constituição Federal: Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

XXXV - a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito;

É pertinente salientar que, os asseclas dessa teoria manifestam o benefício que o Erário Público terá com esse entendimento, porque, supostamente, mais cidadãos iriam quitar o tributo. Haja vista que, o MP por gozar de autonomia entre as instâncias pode propor ação penal sem ter tido o lançamento do crédito tributário. Com isso, elimina a possibilidade de extinção da punibilidade, que ocorre caso não exista a movimentação penal. Consequentemente, notificado da ação administrativa, o contribuinte poderá se ver coagido a pagar o montante devido, pois, a qualquer momento o Ministério Público pode oferecer denúncia e encerrar a condição extintiva de punibilidade.

Por fim, é válido comentar sobre a reflexão da dependência entre as esferas administrativa e penal. Isto posto, embora, possa falar da autonomia dessas áreas, não é correto dizer que há uma independência absoluta. Haja vista que, durante o processo administrativo, o acusado possui direito ao contraditório e a ampla defesa, portanto, pode apresentar contestações que, a posteriori, em uma potencial ação penal podem ser levados em consideração no decorrer do processo criminal. Tema abordado por Gustavo Britta Scandelari⁵⁴:

Decorre da Constituição Federal que aos litigantes, em processo administrativo, “são assegurados o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes” (art. 5º, LV). Isso significa que não é somente a existência do crédito tributário ou o seu quantum que podem ser questionados pelo contribuinte na esfera administrativa. O aguardo da decisão administrativa não está fundado unicamente na necessidade do reconhecimento de uma relação jurídico-tributária em que o Estado é o credor e o particular é o devedor: a própria existência dos fatos descritos no auto de infração está sujeita ao contraditório no processo administrativo fiscal e, por isso, pode compor a matéria de defesa a ser avaliada pela autoridade administrativa – o que pode provocar, naturalmente, uma mudança importante no relacionamento entre as autoridades administrativa e judiciária, na prática. Nesse sentido, perde sua força a ideia da independência das instâncias, isto é, passa ser mais (ou exclusivamente) teórica do que prática: caso o contribuinte prove que um ou mais pressupostos do fato imputado não existem ou foram retratados de forma imprecisa pela autoridade administrativa, o Poder Judiciário estará atrelado a tal prova; será, na prática, dependente dessa verdade. E dela não poderá descurar, também, o Ministério Público. É dizer: não poderá uma autoridade julgadora “fazer de conta” que não se produziu prova relevante no processo que está a cargo da outra autoridade julgadora quando ambas estão analisando e decidindo precisamente sobre os mesmos fatos. Raciocínio contrário – sustentando,

54 SCANDELARI, Gustavo *et al.* *Direito Penal Econômico Administrativização do direito penal, criminal compliance e outros temas contemporâneos*. 1ª edição. Paraná. Thoth, 2017, p. 170.

p. ex., a independência na prática das instâncias – terá, inevitavelmente, um viés ficcional, artificial. Defender que os diferentes setores públicos que julgam a mesma pessoa quanto a idêntico fato não se devem comunicar e compartilhar provas é relativizar a razão de ser de garantias fundamentais e permitir uma quebra lógica do sistema, na medida em que se passa a admitir uma decisão administrativa afirmando que uma situação de fato existe, por um lado, e uma decisão judicial afirmando que a mesma situação de fato não existe, por outro lado. Seriam como realidades paralelas dentro do mesmo Estado – contradição que, desnecessário justificar, pode apenas levar à desordem e ao prejuízo coletivo

2.4 Ação Penal

A origem normativa dos Crimes Contra a Ordem Tributária se deu na Lei 4.357/64, em seu art. 11⁵⁵ que versa sobre diferentes modalidades típicas de apropriação indébita, como o não pagamento do Imposto de Renda, de Consumo e de Selo. Em seguida, um ano depois, foi redigida a Lei 4.729/65 que abordava, especificamente, a sonegação fiscal no art. 1^{o56}. Nesse

55 Lei 4.357/64: Art 11. Inclui-se entre os fatos constitutivos do crime de apropriação indébita, definido no art. 168 do Código Penal, o não-recolhimento, dentro de 90 (noventa) dias do término dos prazos legais:

- a) das importâncias do Imposto de Renda, seus adicionais e empréstimos compulsórios, descontados pelas fontes pagadoras de rendimentos;
- b) do valor do Imposto de Consumo indevidamente creditado no-s livros de registro de matérias-primas (modêlos 21 e 21-A do Regulamento do Imposto de Consumo) e deduzido de recolhimentos quinzenais, referente a notas fiscais que não correspondam a uma efetiva operação de compra e venda ou que tenham sido emitidas em nome de firma ou sociedade inexistente ou fictícia;
- c) do valor do Imposto do Sêlo recebido de terceiros pelos estabelecimentos sujeitos ao regime de verba especial.

56 Lei 4.729/65: Art 1º Constitui crime de sonegação fiscal:

I - prestar declaração falsa ou omitir, total ou parcialmente, informação que deva ser produzida a agentes das pessoas jurídicas de direito público interno, com a intenção de eximir-se, total ou parcialmente, do pagamento de tributos, taxas e quaisquer adicionais devidos por lei;

II - inserir elementos inexatos ou omitir, rendimentos ou operações de qualquer natureza em documentos ou livros exigidos pelas leis fiscais, com a intenção de exonerar-se do pagamento de tributos devidos à Fazenda Pública;

III - alterar faturas e quaisquer documentos relativos a operações mercantis com o propósito de fraudar a Fazenda Pública;

IV - fornecer ou emitir documentos gratuitos ou alterar despesas, majorando-as, com o objetivo de obter dedução de tributos devidos à Fazenda Pública, sem prejuízo das sanções administrativas cabíveis.

V - Exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário da paga, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida do imposto sobre a renda como incentivo fiscal.

Pena: Detenção, de seis meses a dois anos, e multa de duas a cinco vezes o valor do tributo.

§ 1º Quando se tratar de criminoso primário, a pena será reduzida à multa de 10 (dez) vezes o valor do tributo.

§ 2º Se o agente cometer o crime prevalecendo-se do cargo público que exerce, a pena será aumentada da sexta parte.

§ 3º O funcionário público com atribuições de verificação, lançamento ou fiscalização de tributos, que concorrer para a prática do crime de sonegação fiscal, será punido com a pena deste artigo aumentada da terça parte, com a abertura obrigatória do competente processo administrativo.

contexto, a referida lei possui dispositivos que dizem sobre o que caracteriza o delito de evasão, a responsabilidade da pessoa jurídica, aplicação do código penal e processual penal, o oferecimento da denúncia pelo Ministério Público, etc.

Não se deve olvidar do Código Penal de 1940, também tratava primitivamente de crimes tributários com o art. 334⁵⁷ sobre descaminho, e a partir de 2000, foi adicionado o art. 168-A⁵⁸ sobre apropriação indébita previdenciária. Por fim, em 1990 foi promulgada a Lei 8.137 que é a principal norma jurídica usada para tratar dos Crimes Contra a Ordem Tributária.

Um momento a ser abordado é a representação fiscal com objetivos penais. Nesse sentido, após o exaurimento da via administrativa, a autoridade fazendária irá realizar o lançamento do crédito tributário, posteriormente, encaminhará ao Ministério Público a representação fiscal para fins penais, conforme o artigo 83 da Lei 9430/96⁵⁹. Vale ressaltar, que o STF editou a súmula 609⁶⁰ que aduz sobre a natureza jurídica de ação penal por crime de evasão fiscal, que é pública e incondicionada.

Contudo, não quer dizer que o MP tem a autonomia de oferecer a denúncia a qualquer momento, deve-se respeitar a Súmula Vinculante 24. Dessa forma, o entendimento correto é que o Parquet não depende da movimentação de terceiros para ter o direito de propor ação,

57 Código Penal: Art. 334. Iludir, no todo ou em parte, o pagamento de direito ou imposto devido pela entrada, pela saída ou pelo consumo de mercadoria
Pena - reclusão, de 1 (um) a 4 (quatro) anos

58 Código Penal: Art. 168-A. Deixar de repassar à previdência social as contribuições recolhidas dos contribuintes, no prazo e forma legal ou convencional:

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

§ 1º Nas mesmas penas incorre quem deixar de:

I – recolher, no prazo legal, contribuição ou outra importância destinada à previdência social que tenha sido descontada de pagamento efetuado a segurados, a terceiros ou arrecadada do público;

II – recolher contribuições devidas à previdência social que tenham integrado despesas contábeis ou custos relativos à venda de produtos ou à prestação de serviços;

III - pagar benefício devido a segurado, quando as respectivas cotas ou valores já tiverem sido reembolsados à empresa pela previdência social.

59 Lei 9.430/96: 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.

60 STF. Súmula 609: É pública incondicionada a ação penal por crime de sonegação fiscal.

precisa, somente, que a autoridade fiscal encaminhe a representação fiscal, pois, a lesão é contra o interesse público. É importante destacar que a representação auxilia a justiça criminal, tendo em vista que realiza a investigação inicial e a manifestação da tipicidade do evento.

É imperioso elucidar o motivo dos crimes tributários serem objetos dentro das ciências penais. Nesse âmbito, tais infrações provocam prejuízos à coletividade, já que retiram o poder financeiro do Erário Público, geram concorrência desleal, corroboram o enriquecimento ilícito, entre outras consequências. Logo, devido as diversas formas de danos à sociedade, faz-se necessário aplicar a legislação penal como esfera *ultima ratio* para prevenir e por vezes punir quem comete tais delitos. A seguir, a explanação de Cezar Bitencourt sobre a finalidade do Direito Penal⁶¹:

Uma das principais características do moderno Direito Penal é o seu caráter fragmentário, no sentido de que representa a *ultima ratio* do sistema para a proteção daqueles bens e interesses de maior importância para o indivíduo e a sociedade à qual pertence. Além disso, o Direito Penal se caracteriza pela forma e finalidade com que exercita dita proteção. Quanto à forma, o Direito Penal se caracteriza pela imposição de sanções específicas — penas e medidas de segurança — como resposta aos conflitos que é chamado a resolver. Quanto à finalidade, existe hoje um amplo reconhecimento por parte da doutrina, como veremos com maior detalhe no Capítulo V, de que por meio do Direito Penal o Estado tem o objetivo de produzir efeitos tanto sobre aquele que delinque como sobre a sociedade que representa. Pode-se, nesse sentido, afirmar que o Direito Penal caracteriza-se pela sua finalidade preventiva: antes de punir o infrator da ordem jurídico-penal, procura motivá-lo para que dela não se afaste, estabelecendo normas proibitivas e cominando as sanções respectivas, visando evitar a prática do crime. Também o Direito Penal, a exemplo dos demais ramos do Direito, traz em seu bojo a avaliação e medição da escala de valores da vida em comum do indivíduo, a par de estabelecer ordens e proibições a serem cumpridas. Falhando a função motivadora da norma penal, transforma-se a sanção abstratamente cominada, através do devido processo legal, em sanção efetiva, tornando aquela prevenção genérica, destinada a todos, numa realidade concreta, atuando sobre o indivíduo infrator, o que vem a ser caracterizado como a finalidade de prevenção especial, constituindo a manifestação mais autêntica do seu caráter coercitivo.

Vale abordar a competência territorial para julgar os crimes fiscais. Primeiramente, o CPP no art. 70⁶², fala sobre a competência, de regra, ser do lugar em que foi cometido o delito.

⁶¹ BITENCOURT, Cezar Roberto. *Tratado de Direito Penal: Parte Geral*. 17ª Edição. São Paulo. Saraiva, 2012. P. 19/20

⁶² Código de Processo Penal. Art. 70. A competência será, de regra, determinada pelo lugar em que se consumar a infração, ou, no caso de tentativa, pelo lugar em que for praticado o último ato de execução.

§ 1o Se, iniciada a execução no território nacional, a infração se consumar fora dele, a competência será determinada pelo lugar em que tiver sido praticado, no Brasil, o último ato de execução.

§ 2o Quando o último ato de execução for praticado fora do território nacional, será competente o juiz do lugar em que o crime, embora parcialmente, tenha produzido ou devia produzir seu resultado.

Nesse sentido, deve-se lembrar que o lançamento do crédito tributário é considerado a configuração da tipicidade da conduta, conseqüentemente, será o local da competência. Isto posto, mesmo que ocorra uma alteração no endereço do réu, a competência territorial não mudará e permanecerá o local de consumação da infração.

Além disso, vale comentar sobre os sujeitos dos crimes fiscais. Nesse sentido, o agente ativo nos artigos 1º e 2º é o contribuinte ou responsável pelo tributo, sendo o inverso dos sujeitos na relação tributária, em que o agente ativo é a pessoa jurídica de direito público competente para receber o pagamento. Entretanto, nos incisos III, IV e V do art. 2º, o sujeito ativo pode ser qualquer pessoa e não necessariamente o indivíduo presente na obrigação tributária. De outra forma, o sujeito passivo é o órgão recolhedor do tributo. Em encerramento, tais delitos não aceitam a prática culposa, somente ocorre dolosamente, como observado por Renato Brasileiro de Lima⁶³:

Os crimes contra a ordem tributária são puníveis exclusivamente a título doloso, consistente, in casu, na vontade livre e consciente de praticar as condutas descritas nos incisos I a V, ou parágrafo único, do art. 1º da Lei n. 8.137/90, dando causa à supressão ou redução do tributo, ou contribuição social e acessórios.

Os crimes contra a ordem tributária não são punidos a título de culpa. Logo, na eventualidade de o contribuinte, por conta de um lapso, esquecer-se de alguma hipótese fática de incidência por ocasião da formulação da declaração para o lançamento, não há falar em crime contra a ordem tributária, o que, todavia, não tem o condão de elidir eventual ilícito tributário.

Para a configuração do art. 1º da Lei n. 8.137/90, é indispensável demonstrar que o agente agiu para evitar, fraudulentamente, o pagamento total ou parcial de tributo que sabia devido. Faz-se necessário demonstrar que o agente fez uso de meio fraudulento para a consecução do resultado supressão ou redução de tributo. Afinal, o inadimplemento da obrigação tributária, isoladamente considerado, não é crime, mas mero ilícito fiscal, até mesmo porque subsiste em favor do Estado a possibilidade de promover a cobrança de seus créditos pela via administrativa ou judicial.

Como já foi visto anteriormente, um benefício do pagamento do crédito tributário antes da denúncia do Ministério Público é a extinção da punibilidade. Contudo, é prudente ressaltar que o artigo 9º, parágrafo 2º da Lei 10.684/03⁶⁴, que dá as providências ao parcelamento especial,

§ 3º Quando incerto o limite territorial entre duas ou mais jurisdições, ou quando incerta a jurisdição por ter sido a infração consumada ou tentada nas divisas de duas ou mais jurisdições, a competência firmar-se-á pela prevenção.

63 LIMA, Renato Brasileiro de. *Legislação Criminal Especial Comentada*. 8ª Edição. Jus Podivm, 2020. P. 231/232

64 Lei 10.684/03: Art. 9º É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei no 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e nos arts. 168A e 337A do Decreto-Lei no 2.848, de 7 de

admite a extinção da punibilidade após o recebimento da peça acusatória, caso haja quitação da importância tributária devida. Porém, o pagamento do crédito tributário deve ocorrer antes do trânsito em julgado do processo penal, para que possa extinguir a punibilidade, conforme julgado a seguir:

Habeas Corpus. 1. No caso concreto, o paciente foi denunciado pela suposta prática de crimes contra a ordem tributária (Lei nº 8.137/1990, art. 1º, incisos I e II). 2. Nesta impetração, impugna-se decisão monocrática de Relator do STJ que indeferiu medida liminar. No STJ, a defesa se insurgia contra decisão indeferitória de medida liminar proferida pelo Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo (TJ/SP). 3. Alegações da defesa: a) a falta de aplicação do art. 9º da Lei nº 10.684/2003 pela decisão impugnada para a suspensão da ação penal; b) a não-observância do princípio da segurança jurídica; e c) o desrespeito ao princípio da legalidade. 4. Na espécie, o oferecimento da denúncia ocorreu após o fim do procedimento administrativo (quando o crédito tributário já estava totalmente constituído), ou seja, cerca de 1 ano e 3 meses após a finalização do competente procedimento de apuração administrativa do débito tributário. 5. Havendo informação nos autos, provenientes do Juízo de origem, de que o débito tributário foi integralmente quitado, apesar da substituição da decisão liminar impugnada neste writ por acórdão de mérito do STJ, vislumbra-se, de plano, patente constrangimento ilegal, apto a ensejar, ex officio, o prosseguimento da apreciação de mérito deste habeas corpus. 6. Mantidos os fundamentos expendidos pela decisão liminar (DJ 29.11.2006), na linha do parecer do Subprocurador-Geral da República e, ainda, em consonância com a jurisprudência deste STF (HC nº 81.929/RJ, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, 1ª Turma, unânime, DJ 27.2.2004 e HC nº 85.452/SP, Rel. Min. Eros Grau, 1ª Turma, unânime, DJ 3.6.2005), concessão da ordem de ofício (CPP, arts. 647 e 654, § 2º). 7. Declaração da extinção da punibilidade do paciente, nos termos do art. 9º, § 2º da Lei nº 10.684/2003, determinando o trancamento da ação penal (Processo nº 755/2001), em andamento perante a 2ª Vara Criminal da Comarca de Campinas/SP. (STF. HC 89794, Segunda Turma. Rel. Min. Gilmar Mendes. Julgado em 19/06/2007, DJe: 10/08/2007)⁶⁵

É importante discutir os efeitos desse entendimento na prática. A priori, os crimes contra a ordem tributária são, por essência, de atribuição econômica, ou seja, deve-se evitar o caráter penal do delito, usá-lo apenas em última instância. Nessa visão, a esfera criminal é utilizada pelos órgãos arrecadatórios como ferramenta de coerção ao indivíduo, já que o medo de uma pena privativa de liberdade pode gerar uma maior disposição para quitar o saldo

dezembro de 1940 – Código Penal, durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no regime de parcelamento.

§ 1o A prescrição criminal não corre durante o período de suspensão da pretensão punitiva.

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

⁶⁵ Disponível em <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2421996>. Acesso em 11 de maio de 2021.

devedor. Mas por outro lado, é oferecido ao contribuinte formas de evitar tal condenação penal, como a extinção e suspensão da punibilidade.

Faz-se necessário refletir sobre o vácuo legislativo que permitiu decisões extinguindo a punibilidade mesmo após a denúncia pelo MP. Tal fato, pode ter um efeito contrário ao esperado, já que a intenção primária é fazer o contribuinte pagar o tributo sonegado e não sofrer sanções penais, pois, isso traria um retorno positivo para a sociedade, que é a restituição do tributo suprimido. Todavia, com o conhecimento que a quitação pode ocorrer em qualquer momento sem prejuízo da punibilidade penal, é possível que ocorra uma maximização das tentativas de evasão fiscal. Tendo em vista que, o responsável pode apostar na impossibilidade de o Fisco punir todos os crimes contra a ordem tributária no Brasil. Com isso, o contribuinte pode achar viável cometer a infração, uma vez que quiçá não será flagrado e não possui o medo de enfrentar uma potencial pena privativa de liberdade no futuro.

A extinção da punibilidade por meio do pagamento integral do crédito tributário é uma matéria com constantes trocas normativas. Primeiramente, não ocorria a possibilidade extintiva da punição mediante à quitação após o início da ação penal. A posteriori, com a vigência do art. 1º, §1º, Lei 10.684/03⁶⁶, foi permitido o pagamento depois da instauração da peça acusatória. Por fim, a Lei 12.382/11, em seu art. 6º⁶⁷, mudou novamente o entendimento e positivou a

66 Lei 10.684/03: Art. 1º Os débitos junto à Secretaria da Receita Federal ou à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, com vencimento até 28 de fevereiro de 2003, poderão ser parcelados em até cento e oitenta prestações mensais e sucessivas.

§ 1º O disposto neste artigo aplica-se aos débitos constituídos ou não, inscritos ou não como Dívida Ativa, mesmo em fase de execução fiscal já ajuizada, ou que tenham sido objeto de parcelamento anterior, não integralmente quitado, ainda que cancelado por falta de pagamento.

67 Lei 12.382/11: Art. 6º O art. 83 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar acrescido dos seguintes §§ 1º a 5º, renumerando-se o atual parágrafo único para § 6º:

“Art. 83.

§ 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.

§ 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.

§ 3º A prescrição criminal não corre durante o período de suspensão da pretensão punitiva.

§ 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.

§ 5º O disposto nos §§ 1º a 4º não se aplica nas hipóteses de vedação legal de parcelamento.

§ 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 pelo juiz.”

necessidade de ser feito o pagamento das parcelas antes da denúncia para que ocorra a suspensão da punibilidade. Todavia, quanto ao pagamento integral para extinguir o feito, não está explícito se pode ocorrer antes ou depois da denúncia. Isto posto, as diversas alterações legislativas em um curto espaço de tempo e a atecnia do legislador geraram uma grande insegurança jurídica. Desse modo, têm-se em vista julgados com decisões diferentes sobre o mesmo assunto, como observado a seguir:

HABEAS CORPUS. PENAL. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. PAGAMENTO INTEGRAL DO DÉBITO, APÓS O RECEBIMENTO DA DENÚNCIA E ANTES DO TRÂNSITO EM JULGADO. EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE. INTELIGÊNCIA DO ARTIGO 9º, § 2º, DA LEI N.º 10.684/2003. POSSIBILIDADE.

1. O art. 9º, § 2º, da Lei n.º 10.684/2003 estabelece expressamente que da quitação integral do débito tributário pela pessoa jurídica, decorre a extinção da punibilidade.
2. É entendimento jurisprudencial desta Corte Superior que com o advento da Lei n.º 10.684/03 o pagamento do tributo a qualquer tempo extingue a punibilidade quanto aos crimes contra a ordem tributária. Precedente.
3. Habeas corpus concedido para sobrestar a execução do feito até que se julgue a Revisão Criminal. (HC n. 232.376/SP, Ministra Laurita Vaz, Quinta Turma, DJE 15/6/2012) E, como muito bem pontuou a Subprocuradora-Geral da República, em seu parecer, extrai-se da jurisprudência do Excelso Pretório que a quitação integral do débito tributário é causa de extinção da punibilidade, porque a Lei n.º 12.382/2011, não teria alterado o disposto no artigo suso transcrito (fl. 262), que é o art. 9º da Lei n. 10.684/2003. Como podemos ver da denúncia (fl. 54) e dos documentos supra citados pelo acórdão recorrido, os tributos devidos pelos pacientes, referentes à ação penal aqui tratada, foram integralmente quitados e, mesmo que a quitação tenha sido após o recebimento da denúncia, aplicável o entendimento de que a Lei n. 12.382/2011 não alterou o disposto no § 2º do art. 9º da Lei n. 10.684/2003, que permite o reconhecimento da extinção da punibilidade a qualquer tempo. -Em face do exposto, e de acordo com parecer ministerial, nego seguimento ao habeas corpus, mas concedo a ordem de ofício para determinar o trancamento da Ação Penal n. 00110023-12.2008.8.26.0050 Controle n. 1.761/2013, a que respondem os ora pacientes perante o Juízo da 17ª Vara Criminal da comarca da Capital/SP, ante a ocorrência da extinção da punibilidade.

(STJ. HC 320.636/SP. Sexta Turma. Rel. Min. Sebastião Reis Junior. Julgado em 19/08/2015. DJe: 28/08/2015)⁶⁸

ARTIGO 9º DA LEI 10.684/2003. DESNECESSIDADE DE REVOGAÇÃO EXPRESSA PELA LEI 12.382/2011. EXISTÊNCIA DE PREVISÃO CONTRÁRIA NO NOVO DISPOSITIVO LEGAL. IMPOSSIBILIDADE DA SUSPENSÃO DA PRETENSÃO PUNITIVA ESTATAL SE A ADESÃO AO PROGRAMA DE PARCELAMENTO OCORRE APÓS O RECEBIMENTO DA DENÚNCIA. COAÇÃO INEXISTENTE.

1. Tendo a Lei 12.382/2011 previsto, no artigo seu 6º, que a suspensão da pretensão punitiva estatal ocorre apenas quando há o ingresso no programa de parcelamento

68Disponível

https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?src=1.1.3&aplicacao=processos.ea&tipoPesquisa=tipoPesquisaGenerica&num_registro=201500788681. Acesso em 11/05/2021.

em:

antes do recebimento da denúncia, consideram-se revogadas as disposições em sentido contrário, notadamente o artigo 9º da Lei 10.684/2003.

2. Na própria exposição de motivos da Lei 12.382/2011, esclareceu-se que a suspensão da pretensão punitiva estatal fica suspensa "durante o período em que o agente enquadrado nos crimes a que se refere o art. 83 estiver incluído no parcelamento, desde que o requerimento desta transação tenha sido formalizado antes do recebimento da denúncia criminal".

3. Por conseguinte, revela-se ilegítima a pretensão da defesa, no sentido de que a persecução penal em tela seja suspensa em decorrência do parcelamento dos tributos devidos após o acolhimento da inicial.

(STJ. HC 278.248/SC. Quinta Turma. Rel. Min. Jorge Mussi. Julgado em 12/09/2014. DJe: 10/10/2014)⁶⁹

2.5 Denúncia Genérica

Um assunto de muita discussão na doutrina e na jurisprudência é a punibilidade da pessoa jurídica nos crimes contra ordem tributária, uma vez que por ser um ente que não dispõe de designios próprios, a movimentação é feita a partir de terceiros. De acordo com o artigo 41 do CPP⁷⁰, é necessário, na denúncia, expor o ato infracional, a classificação do crime e a qualificação do acusado. Perante tal dispositivo, está a necessidade de individualização da conduta para não ocorrer a imputação objetiva da pena. Isto posto, são vistos julgados em que é negada a possibilidade de denúncia genérica sem o devido cuidado de apresentar indícios para a acusação da pessoa física, tornando a inicial inepta. Por exemplo, no HC 127415/SP, da relatoria do ministro Gilmar Mendes:

Habeas corpus. Penal. Processo Penal. 2. Denúncia genérica. Crime societário. Art. 1º, inciso I, da Lei 8.137/1990 (Crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo). É fundamental que o mínimo de individualização da conduta esteja contido na denúncia para permitir o recebimento. Caso que apresenta peculiaridades, que demonstram que um esforço de identificação da contribuição dos envolvidos para o suposto crime seria particularmente relevante. 3. Ordem concedida, para extinguir a ação penal, por inépcia da denúncia.

(STF. HC 127415. Segunda Turma. Rel. Min. Gilmar Mendes. Julgado em 13/09/2016, DJe: 27/09/2016)⁷¹

⁶⁹Disponível

em:

<https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=201303271393&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>. Acesso em 11 de maio de 2021.

⁷⁰Código de Processo Penal: Art. 41. A denúncia ou queixa conterá a exposição do fato criminoso, com todas as suas circunstâncias, a qualificação do acusado ou esclarecimentos pelos quais se possa identificá-lo, a classificação do crime e, quando necessário, o rol das testemunhas.

⁷¹ Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4744839>. Acesso em 11 de maio de 2021

Por outro lado, é notório que o Ministério Público no momento da denúncia encontra-se muitas vezes forçado a apresentar generalizadamente um acusado, por não ter indícios suficientes para afirmar quem é ou são os reais autores do delito. Normalmente, recai sobre os sócios, diretores, administradores e etc., por possuírem poder de decisão ou gerência na pessoa jurídica. Sob essa égide, existe um menor rigor na individualização das condutas dos réus no início da ação. Desse modo, durante o procedimento penal o MP terá a oportunidade de delimitar os acusados, por meio de fatos descobertos durante o processo. O ministro Luiz Fux já abordou a matéria no HC 108920 AgR/PE:

PROCESSUAL PENAL E CONSTITUCIONAL. AGRAVO REGIMENTAL NO HABEAS CORPUS. HABEAS CORPUS SUBSTITUTIVO DE RECURSO ORDINÁRIO CONSTITUCIONAL. INADMISSIBILIDADE. COMPETÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL PARA JULGAR HABEAS CORPUS: CRFB/88, ART. 102, I, D E I. HIPÓTESE QUE NÃO SE AMOLDA AO ROL TAXATIVO DE COMPETÊNCIA DESTA SUPREMA CORTE. SONEGAÇÃO TRIBUTÁRIA (ART. 1º, I E II, DA LEI Nº 8.137/90). DENÚNCIA GENÉRICA. TRANCAMENTO DA AÇÃO PENAL POR AUSÊNCIA DE JUSTA CAUSA. INADEQUAÇÃO DA VIA ELEITA. MATÉRIA A SER APRECIADA PELO JUÍZO NO JULGAMENTO DA AÇÃO PENAL. IMPUTAÇÃO SUFICIENTEMENTE INDIVIDUALIZADA. AUSÊNCIA DE ILEGALIDADE. AGRAVO REGIMENTAL DESPROVIDO. 1. O trancamento da ação penal consubstancia medida reservada a casos excepcionais, quando indiscutível a ausência de justa causa ou quando flagrante a ilegalidade demonstrada em inequívoca prova pré-constituída. 2. In casu, as condutas imputadas, ao narrar que o paciente seria o efetivo responsável pela administração da pessoa jurídica no período em que esta, mediante fraude consistente na omissão de declarações e na inverídica informação de inatividade, suprimiu tributos (art. 1º, inciso I, da Lei nº 8.137/90), foram suficientemente descritas, de modo a permitir a perfeita delimitação fática a partir da qual seria exercido o direito de defesa. 3. Ausência de ilegalidade a ser sanada. 4. A competência originária do Supremo Tribunal Federal para conhecer e julgar habeas corpus está definida, exhaustivamente, no artigo 102, inciso I, alíneas “d” e “i”, da Constituição da República, sendo certo que o paciente não está arrolado em qualquer das hipóteses sujeitas à jurisdição desta Corte. 5. A concessão, ex officio, da ordem não se justifica in casu porquanto inexistente error in procedendo. 6. Agravo regimental desprovido. (STF. HC 108920 AgR. Primeira Turma. Rel. Min. Luiz Fux. Julgado em 18/06/2013. DJe: 07/08/2013)⁷²

Fato corolário e fundamental para análise da denúncia genérica é a manobra criminal que os representantes legais da pessoa jurídica cometem para se protegerem de potenciais punibilidades. Nesse prisma, uma comumente prática é o uso de “laranjas” e “testas de ferro”,

⁷² Disponível em <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4095599>. Acesso em 11 de maio de 2021.

esses ditos populares significam nas palavras do Juiz Federal Ali Mazloum, no processo 0001457-07.2015.4.03.6181 da 7ª Vara Criminal de São Paulo:

O termo "testa-de-ferro" não pode ser confundido com a expressão "laranja". Aquele é utilizado para designar indivíduo que aparece como responsável pelo negócio enquanto o verdadeiro líder se mantém no anonimato, controlando a empresa. O testa-de-ferro representa uma espécie de fachada, assume a frente, mas não tem o poder. o termo surge para indicar o homem colocado na proa com o objetivo de arrombar e derrubar os navios adversários. Era assim chamado porque, literalmente, ficava a frente durante a colisão no navio, vale dizer que, ao mesmo tempo, era o primeiro a aparecer, sem ser o líder. Este permanecia em segurança na ponte de comando do navio. Cumpre salientar as diferenças entre o chamado "laranja" e o "testa-de-ferro": o primeiro refere-se a uma pessoa ingênua, que se oferece para representar outra ou que e por outra usada para a prática de atividade ilegal. O "laranja" assume esta condição; O segundo, pelo contrário, coloca-se a frente, engana, ludibria terceiros para manter oculto o verdadeiro líder. Nestes termos, o testa-de-ferro integra e faz parte do ardil empregado para que o verdadeiro dono não seja responsabilizado pelos atos ilícitos praticados pela empresa.

(JFSP. Ação Penal nº 0001457-07.2015.4.03.6181. Juiz Federal Ali Mazloum. Julgado em 17 de abril de 2017)⁷³

Dessa maneira, um indivíduo é usado por outrem para a realização do crime contra a ordem tributária. Nessa esteira, o explorado pode manifestar que foi coagido por seu superior a praticar atividade criminosa, com isso, alegar a excludente de culpabilidade no processo, porém não é sinônimo de absolvição. No caso da 7ª Vara Criminal, o juiz condenou o réu por ser “testa de ferro” e ter a obrigação de punir para não permitir que essa ação se torne aceitável e lícita:

Diante disso, tendo presentes os motivos expendidos, e o mais que dos autos consta, julgo parcialmente procedente o pedido deduzido na denúncia para o fim de condenar (...), qualificado nos autos, pela prática do crime descrito no artigo I, da Lei nº 8.137/90, a pena privativa de liberdade de 03 (três) anos de reclusão, a ser cumprida em regime prisional aberto, a qual fica substituída por duas restritivas de direitos, e a pena pecuniária de 112 (cento e doze) dias-multa, valor unitário mínimo, corrigido a partir do trânsito em julgado da sentença, tudo conforme anteriormente consignado. Nos termos do inciso IV do artigo 387 do CPP (Lei 11.719/2008), fixo ao acusado, a título de reparação dos danos causados à coletividade, o valor mínimo de R\$ 100.000,00 • (cem mil reais) a ser depositado em favor do Governo Federal para destinação exclusiva ao ensino fundamental.

(JFSP. Ação Penal nº 0001457-07.2015.4.03.6181. Juiz Federal Ali Mazloum. Julgado em 17 de abril de 2017)⁷⁴

Ademais, nos crimes contra a ordem tributária cometidos por um agente com poderes de gerência ou decisão na empresa, há correntes em que defendem a aplicação da teoria do domínio do fato. Nessa lógica, esse pensamento elucidada que um indivíduo em uma posição que

⁷³ Disponível em <https://www.conjur.com.br/dl/testa-ferro.pdf>. Acesso em 11 de maio de 2021.

⁷⁴ IDEM

lhe garanta o arbítrio para realizar ações de administração, é considerado autor mediato, mesmo que não tenha executado o delito. Tendo em vista que possui o controle finalístico da conduta criminosa, por ser o idealizador ou o mandante. Desse modo, a pessoa que executa a ação criminal por meio de subordinação, coação e afins é caracterizada como partícipe e não como autora de fato da prática delituosa.

No entanto, é preciso ressaltar que ser sócio de uma empresa não acarretará inevitavelmente a punição penal por delitos fiscais. Foi explicitado outrora que pode ocorrer a denúncia genérica. Porém, no decorrer do processo deve-se individualizar a conduta do réu, com base na garantia constitucional da individualização da pena (artigo 5º, XLVI⁷⁵), evidenciando-se, os atos que tinham finalidade de cometer infração fiscal. Portanto, a aplicação da teoria do domínio do fato acerca dos crimes praticados por pessoa jurídica e imputados aos sócios, diretores e administradores enfrenta um óbice no Supremo, como observado na AP 975/AL de relatoria do ministro Edson Fachin:

PENAL. PROCESSO PENAL. AÇÃO PENAL. APELAÇÃO. EX-GOVERNADOR. ATUAL DEPUTADO FEDERAL. DENÚNCIA. ALEGAÇÃO DE INÉPCIA. INOCORRÊNCIA. CONFORMIDADE COM O ART. 41 DO CPP. CONDENAÇÃO POR FATOS NÃO NARRADOS NA EXORDIAL ACUSATÓRIA. VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA CORRELAÇÃO. RECONHECIMENTO DE NULIDADE ABSOLUTA, QUE SE IMPÕE. MATÉRIA DE MÉRITO. CRIME DE DISPENSA ILEGAL DE LICITAÇÃO, LOCUPLETAMENTO ILÍCITO DECORRENTE DE DISPENSA ILEGAL DE LICITAÇÃO E PECULATO-DESVIO. CONSTATAÇÃO DE SOBREPÊÇO E DIVERGÊNCIA DE QUANTITATIVOS. MATERIALIDADE COMPROVADA. AUTORIA NÃO DEMONSTRADA. PROVA DOCUMENTAL INSUFICIENTE. TEORIA DO DOMÍNIO DO FATO. INAPLICABILIDADE. A MERA POSIÇÃO DE UM AGENTE NA ESCALA HIERÁRQUICA É INSUFICIENTE PARA, DE FORMA ISOLADA, COMPROVAR A AUTORIA DELITIVA. ABSOLVIÇÃO. 1. Não é inepta a denúncia que, em respeito ao art. 41 do Código de Processo Penal, descreve o fato imputado ao réu com todas as circunstâncias que possibilitem a individualização da conduta e o exercício da ampla defesa. Precedentes. 2. Deve-se reconhecer a nulidade absoluta de sentença que, em descompasso com os limites traçados pela exordial acusatória, condena o réu por fatos não narrados na denúncia. A sentença incongruente padece de vício irremediável, na medida em que compromete as garantias de direito de defesa, devido processo legal e ainda usurpa o monopólio da ação penal, concedido constitucionalmente ao Ministério Público. Precedentes. 3. Não são enquadráveis como notórios, ao ponto de prescindir de maior

75 Constituição Federal: XLVI - a lei regulará a individualização da pena e adotará, entre outras, as seguintes:

- a) privação ou restrição da liberdade;
- b) perda de bens;
- c) multa;
- d) prestação social alternativa;
- e) suspensão ou interdição de direitos;

substrato probatório, fatos que demandam tarefa intelectual do autor para serem compreendidos e aceitos, como é o caso de irregularidades relacionadas a complexo procedimento licitatório. 5. Deve ser refutada imputação centrada, unicamente, na posição de um dado agente na escala hierárquica governamental, por inegável afinidade com o Direito Penal Objetivo. 6. Não se admite a invocação da teoria do domínio do fato com vistas a solucionar problemas de debilidade probatória ou a fim de arrefecer os rigores para a caracterização do dolo delitivo, pois tais propósitos estão dissociados da finalidade precípua do instituto. 7. Não tendo o órgão acusatório se desincumbido do ônus probatório, de forma necessária e suficiente, e não tendo logrado demonstrar, de modo conclusivo, a autoria delitiva, a absolvição é medida que se impõe. 8. Apelação provida, a fim de, preliminarmente, declarar a nulidade parcial da sentença condenatória, por afronta ao princípio da correlação, e no mérito, absolver o réu, por ausência de provas de ter concorrido para o delito (art. 386, V, do CPP).

(STF. AP 975. Segunda Turma. Rel. Min. Edson Fachin. Julgado em 03/10/2017, DJe: 02/03/2018)⁷⁶

2.6 Responsabilidade da Pessoa Jurídica

Após a análise da denúncia genérica contra pessoas físicas a serviço de pessoas jurídicas, é essencial compreender a responsabilidade desta última. Em um primeiro momento, a Constituição Federal no art. 173, parágrafo 5º⁷⁷, aduz sobre a possibilidade de responsabilização da pessoa jurídica nos casos de embaraço à ordem econômica e financeira, sendo sujeito às devidas punições. Diante disso, é salutar entender que as pessoas jurídicas que cometem crime contra a ordem tributária podem ser punidas, à luz do dispositivo constitucional.

No entanto, a Lei 8.137/90, não estabelece nenhuma resolução sobre a responsabilização penal da pessoa jurídica. Por conseguinte, deve ser seguido o princípio *nullum crimen sine culpa*, tendo em vista que não ocorre crime sem culpabilidade. Na prática, isso significa que as empresas não podem sofrer sanções penais por evasão fiscal, o que não quer dizer que não incidirá penas pecuniárias através de execuções fiscais. Renato Brasileiro de Lima⁷⁸ discutiu tal assunto conforme visto a seguir:

76 Disponível em <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4927582>. Acesso em 11 de maio de 2021.

77 Constituição Federal: Art. 173. Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei.

§ 5º A lei, sem prejuízo da responsabilidade individual dos dirigentes da pessoa jurídica, estabelecerá a responsabilidade desta, sujeitando-a às punições compatíveis com sua natureza, nos atos praticados contra a ordem econômica e financeira e contra a economia popular.

⁷⁸ LIMA, Renato Brasileiro de. Op. Cit. P. 291

A Lei n. 8.137/90 não dispôs expressamente sobre a responsabilização penal da pessoa jurídica. Destarte, vigora em relação aos crimes contra a ordem tributária o dogma da irresponsabilidade penal da pessoa jurídica (*societas delinquere non potest*).

Isso, todavia, não afasta eventual responsabilidade extrapenal da pessoa jurídica. Com efeito, constatada a sonegação por parte do ente fictício, o crédito tributário deverá ser inscrito em dívida ativa, com subsequente ajuizamento de execução fiscal, quando, então, poderão ser pleiteadas medidas de constrição patrimonial, como, por exemplo, o bloqueio das contas bancárias, a penhora e indisponibilidade de bens, assim como medidas de natureza diversa, tais como a proibição de contratar com o poder público, a impossibilidade de obtenção de certidão negativa, etc. E tudo isso sem prejuízo da responsabilização da pessoa física, ex vi do art. 135 do CTN.

Portanto, o ente fictício está sujeito exclusivamente à responsabilização extrapenal, já que o Direito Penal Tributário tem aplicação restrita às pessoas físicas que agiram em nome ou benefício da pessoa jurídica.

2.7 Inadimplência

No final de 2019 o STF julgou o RHC 163.334 que possui matéria de grande relevância para o direito penal e tributário. Tal recurso aborda a criminalização do inadimplemento do ICMS devidamente declarado às autoridades fazendárias. Após a votação ter sido finalizada, o placar foi de 7 a 3 para o entendimento de que há tipicidade na falta de pagamento do imposto. A seguir o julgado em questão:

Ementa: Direito penal. Recurso em Habeas Corpus. Não recolhimento do valor de ICMS cobrado do adquirente da mercadoria ou serviço. Tipicidade. 1. O contribuinte que deixa de recolher o valor do ICMS cobrado do adquirente da mercadoria ou serviço apropria-se de valor de tributo, realizando o tipo penal do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990. 2. Em primeiro lugar, uma interpretação semântica e sistemática da regra penal indica a adequação típica da conduta, pois a lei não faz diferenciação entre as espécies de sujeitos passivos tributários, exigindo apenas a cobrança do valor do tributo seguida da falta de seu recolhimento aos cofres públicos. 3. Em segundo lugar, uma interpretação histórica, a partir dos trabalhos legislativos, demonstra a intenção do Congresso Nacional de tipificar a conduta. De igual modo, do ponto de vista do direito comparado, constata-se não se tratar de excentricidade brasileira, pois se encontram tipos penais assemelhados em países como Itália, Portugal e EUA. 4. Em terceiro lugar, uma interpretação teleológica voltada à proteção da ordem tributária e uma interpretação atenta às consequências da decisão conduzem ao reconhecimento da tipicidade da conduta. Por um lado, a apropriação indébita do ICMS, o tributo mais sonegado do País, gera graves danos ao erário e à livre concorrência. Por outro lado, é virtualmente impossível que alguém seja preso por esse delito. 5. Impõe-se, porém, uma interpretação restritiva do tipo, de modo que somente se considera criminosa a inadimplência sistemática, contumaz, verdadeiro *modus operandi* do empresário, seja para enriquecimento ilícito, para lesar a concorrência ou para financiar as próprias atividades. 6. A caracterização do crime depende da demonstração do dolo de apropriação, a ser apurado a partir de circunstâncias objetivas factuais, tais como o inadimplemento prolongado sem tentativa de regularização dos débitos, a venda de produtos abaixo do preço de custo, a criação de obstáculos à fiscalização, a utilização de “laranjas” no quadro societário, a falta de tentativa de regularização dos débitos, o encerramento irregular das suas atividades, a existência de débitos inscritos em dívida ativa em valor superior ao capital social integralizado etc. 7. Recurso desprovido. 8.

Fixação da seguinte tese: O contribuinte que deixa de recolher, de forma contumaz e com dolo de apropriação, o ICMS cobrado do adquirente da mercadoria ou serviço incide no tipo penal do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990. (STF. RHC 163334. Tribunal Pleno. Rel. Min. Roberto Barroso. Julgado em 18/12/2019. DJe: 13/11/2020)⁷⁹

Esse processo gerou uma grande discussão sobre a acertada ou não decisão do órgão colegiado. Em uma primeira análise entende-se que o Supremo preza pelo Erário Público, com isso, fará o que for de sua competência para reduzir os índices de evasão fiscal. Tal julgamento, é de repercussão geral e poderá servir como precedente para a tipicidade do não pagamento de outros tributos, o que acarretaria mais ganhos ao Fisco, conseqüentemente, para a população brasileira. A partir da criminalização da inadimplência, é esperado que o contribuinte por medo do processo penal pague corretamente o imposto.

Outro ponto a ser discutido é a criminalização tributária ser devida, tendo em vista que o imposto está embutido no valor final do produto a ser pago pelo consumidor. Desse modo, é concretizada uma apropriação indébita pelo comerciante, porque deveria ter repassado ao Fisco o montante derivado de tal imposto, porém o reteve. Tal prática, é uma afronta ao cliente que é obrigado a pagar mais pelo produto graças ao imposto cobrado já incluso no preço. Ademais, a inadimplência do ICMS assim como de outros impostos por pessoas jurídicas, acarreta uma concorrência desleal.

Outrossim, o voto do ministro Luiz Fux elucidou que a criminalização recairá para o devedor contumaz, que faz da fraude uma estratégia de acumulação de capital. Isto é, não se deve punir penalmente a pessoa jurídica que esporadicamente venha a ter atraso nos pagamentos tributários, para não acabar prejudicando a atividade empresarial e, por efeito, a economia brasileira.

No outro lado da balança, há uma visão que tais argumentos expostos pelos ministros contém vícios e a decisão do julgamento do RHC 163.334 não foi correta. Nesse prisma, existe uma vertente de pensamento que critica o ativismo judiciário e a tentativa do mesmo de protagonizar-se na sociedade tupiniquim, por meio muitas das vezes de um populismo penal. Diante disso, o Supremo pode ter tido nesse julgamento uma tendência à criminalização e ao

⁷⁹ Disponível em <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5562955>. Acesso em 11 de maio de 2021.

fortalecimento do Estado, em detrimento de sua principal função que é o de guardião da constituição e defensor dos direitos e garantias fundamentais.

É válido evidenciar a diferença entre o ICMS próprio e a substituição tributária do ICMS. Fato é que por ser cobrado antecipadamente, antes da ocorrência do fato gerador, conforme o art. 150, §7º, CF⁸⁰, é utilizado como uma ferramenta para ajudar a arrecadação pelas autoridades fazendárias. Pois, em determinadas ocasiões é muito grande a demanda para a fiscalização, ou seja, é mais fácil cobrar no início da cadeia econômica. A substituição tributária é regida por acordo entre os estados interessados, de acordo com o artigo 9 da Lei Complementar 87/96⁸¹, em operações ligadas ao petróleo e empresas de energia.

Além disso, vale salientar a fundamentação exposta pelos asseclas da corrente contra a tipicidade da inadimplência fiscal. Primordialmente, é frágil o argumento que o vendedor comete um crime de apropriação indébita nos casos de não pagamento do ICMS próprio. Isto é, nesse tipo tributário o valor é após o reconhecimento de todas as operações em determinado lapso temporal, com o resultado dos créditos e débitos do imposto. Desse modo, a quantia a ser paga pelo contribuinte é volátil e mesmo que ele receba do consumidor um valor que teoricamente é dirigido ao repasse do ICMS, não quer dizer que ele precisará pagar, porque pode acontecer de o contribuinte possuir mais crédito que débito, ou seja, o valor embutido não deve ser considerado um dinheiro de fato do Fisco.

Nessa lógica, não deveria ser reconhecida a criminalização, haja vista que o consumidor final que faz a aquisição com o imposto embutido no preço não é o contribuinte. Isto posto, é falaciosa a afirmação que ocorre o crime de apropriação indébita, já que o dinheiro pago pelo consumidor mesmo estando intrinsecamente com o ICMS é um potencial dinheiro devido às autoridades fazendárias. No entanto, não é capital alheio ao vendedor e de direito do Fisco, sendo obrigado a ser repassado para não configurar crime. Portanto, o vendedor mesmo que

80 Constituição Federal: Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

§ 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

81 Lei Complementar 87/96: Art. 9º A adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais dependerá de acordo específico celebrado pelos Estados interessados.

não cumpra o dever de pagar corretamente o imposto não concretiza o delito penal, somente, inadimplência de dívida fiscal.

É fundamental observar a dificuldade que irá ser gerada para a justiça comprovar o dolo e a contumácia do contribuinte, em adição, a complexidade para pormenorizar o ICMS próprio para observar se houve efetivo repasse do imposto ao preço do produto. Nesse prisma, os professores Pierpaolo Bottini e Heloisa Estellita publicaram argumentos importantes para o debate⁸²:

“Segundo porque enquanto presunções se aplicam no Direito Tributário, não são cabíveis no processo penal. Será necessário que se demonstre, em cada caso concreto, a decomposição do preço de cada produto ou serviço em suas componentes de custos operacionais, custos tributários, custos trabalhistas, lucro etc. Mais do que isso, deve ser comprovada que os custos tributários foram embutidos integralmente no preço naquela específica operação de venda ou de prestação de serviço, sem abatimentos, e que o consumidor efetivamente pagou o custo tributário antes da data prevista para o pagamento do tributo. Os obstáculos, quase intransponíveis, para a realização desse cálculo são conhecidos dos tributaristas, mas, ademais, no processo penal, há que se fazer prova de cada um desses elementos. Certamente, a não cumulatividade do ICMS agregará bastante complexidade à pretensão de comprovar a alegada “apropriação” dos valores devidos aos Fiscos estaduais: sim, porque nem tudo o que o contribuinte de ICMS “recebe” do consumidor tem de ser “entregue” ao Fisco. Mais do que isso, será necessário demonstrar o dolo de apropriação. Mais do que não pagar, o agente deve ter a intenção de tornar sua a coisa alheia, de dispor dela de maneira definitiva, situação dificilmente compatível com o ato de declarar e registrar a dívida.”

Outro ponto importante na visão contrária à criminalização da inadimplência é conflito entre entendimento dentro do próprio STF. Nesse prisma, na fundamentação de sua decisão, o ministro Barroso deu a seguinte declaração: “o valor do ICMS cobrado do consumidor não integra o patrimônio do comerciante, o qual é mero depositário desse ingresso de caixa que, depois de devidamente compensado, deve ser recolhido aos cofres públicos”. Todavia, a suprema corte aprovou a Súmula Vinculante nº 25⁸³, em que versa sobre a proibição de prisão do depositário infiel, sem ressalvas. Diante disso, a elucidação do ministro Barroso vai no sentido inverso da súmula do Supremo.

82 BOTTINI, Pierpaolo; ESTELLITA, Heloisa. *Com tese do STF sobre ICMS, não pagamento de outros tributos também será crime*. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-dez-16/bottini-estellita-tese-stf-icms-vale-outros-tributos> Acesso em: 06 de maio de 2021.

83 STF. Súmula Vinculante 25: É ilícita a prisão civil de depositário infiel, qualquer que seja a modalidade de depósito.

Cumprе ressaltar os tratados internacionais de direitos humanos e suas eficácias no ordenamento brasileiro e a relação com a tipicidade da inadimplência. Desse modo, a Carta Magna no artigo 5º, LXVII⁸⁴, aduz sobre as três possibilidades de prisão civil por dívida que são: obrigação alimentícia, depositário infiel e inadimplemento voluntário. Os últimos dois casos são importantes, uma vez que por essa leitura seria constitucional a criminalização da inadimplência. Entretanto, hodiernamente, só ocorre prisão na hipótese do devedor de alimentos, conforme o acordo do Pacto de San Jose da Costa Rica, e foi assunto de julgamento no Supremo no HC 88.240/SP:

DIREITO PROCESSUAL. HABEAS CORPUS. PRISÃO CIVIL DO DEPOSITÁRIO INFIEL. PACTO DE SÃO JOSÉ DA COSTA RICA. ALTERAÇÃO DE ORIENTAÇÃO DA JURISPRUDÊNCIA DO STF. CONCESSÃO DA ORDEM.

1. A matéria em julgamento neste habeas corpus envolve a temática da (in)admissibilidade da prisão civil do depositário infiel no ordenamento jurídico brasileiro no período posterior ao ingresso do Pacto de São José da Costa Rica no direito nacional. 2. O julgamento impugnado via o presente habeas corpus encampou orientação jurisprudencial pacificada, inclusive no STF, no sentido da existência de depósito irregular de bens fungíveis, seja por origem voluntária (contratual) ou por fonte judicial (decisão que nomeia depositário de bens penhorados). Esta Corte já considerou que "o depositário de bens penhorados, ainda que fungíveis, responde pela guarda e se sujeita a ação de depósito" (HC nº 73.058/SP, rel. Min. Maurício Corrêa, 2ª Turma, DJ de 10.05.1996). Neste mesmo sentido: HC 71.097/PR, rel. Min. Sydney Sanches, 1ª Turma, DJ 29.03.1996). 3. Há o caráter especial do Pacto Internacional dos Direitos Civis Políticos (art. 11) e da Convenção Americana sobre Direitos Humanos - Pacto de San José da Costa Rica (art. 7º, 7), ratificados, sem reserva, pelo Brasil, no ano de 1992. A esses diplomas internacionais sobre direitos humanos é reservado o lugar específico no ordenamento jurídico, estando abaixo da Constituição, porém acima da legislação interna. O status normativo supralegal dos tratados internacionais de direitos humanos subscritos pelo Brasil, torna inaplicável a legislação infraconstitucional com ele conflitante, seja ela anterior ou posterior ao ato de ratificação. 4. Na atualidade a única hipótese de prisão civil, no Direito brasileiro, é a do devedor de alimentos. O art. 5º, §2º, da Carta Magna, expressamente estabeleceu que os direitos e garantias expressos no caput do mesmo dispositivo não excluem outros decorrentes do regime dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte. O Pacto de São José da Costa Rica, entendido como um tratado internacional em matéria de direitos humanos, expressamente, só admite, no seu bojo, a possibilidade de prisão civil do devedor de alimentos e, conseqüentemente, não admite mais a possibilidade de prisão civil do depositário infiel. 5. Habeas corpus concedido. (STF. HC 88240. Segunda Turma. Rel. Min. Ellen Gracie. Julgado em 07/10/2008, DJe: 24/10/2008)⁸⁵

84 Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

LXVII - não haverá prisão civil por dívida, salvo a do responsável pelo inadimplemento voluntário e inescusável de obrigação alimentícia e a do depositário infiel;

85 Disponível em <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2367988>. Acesso em 11 de maio de 2021.

Em outra análise, a criminalização da inadimplência pode gerar um efeito inverso ao esperado. A priori, o resultado hipotético com essa medida é aumentar a arrecadação do Fisco, devido ao terror penal que o contribuinte irá passar. Com isso, a chance de pagar o imposto teoricamente tenderá a crescer. Contudo, com a tipicidade, não tem mais sentido o contribuinte declarar o tributo e não pagar, tendo em vista que pode sofrer um processo criminal. Sendo assim, o que pode ser uma opção é não declarar caso não for pagar e apostar que não vai ser detectada a inadimplência.

Por fim, o Poder Legislativo já possui uma proposta para rediscutir a tipicidade da inadimplência do ICMS declarado. Nesse escopo, os deputados Alexys Fontaine (Novo-SP) e Lucas Gonzalez (Novo-MG) propuseram o Projeto de Lei nº 6520/2019⁸⁶ que visa alterar o artigo 2º, inciso II da Lei 8.137/90, para incluir um texto sobre a necessidade de dolo e/ou contumácia para a consumação da infração. Tal movimentação ocorre devido à dificuldade imposta aos empresários, haja vista que o não pagamento do ICMS nem sempre é porque o contribuinte deseja sonegar. Mas sim porque pode estar passando por dificuldades financeiras e prioriza o pagamento de outras despesas ou por causa da complexidade de apuração do valor correto do imposto interestadual. Portanto, a alteração proposta pelos parlamentares ficaria dessa forma:

Art. 2º (...)

II - Deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado de substituído tributário, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos, a fim de fraudar a fiscalização tributária;”

2.3.8 Multa

Os artigos. 1º e 2º da Lei 8.137/90, possuem duas punições previstas, que são a reclusão e a multa. Nesse contexto, a detenção em presídios não necessariamente ocorrerá, tendo em vista que existem caminhos alternativos à pena privativa de liberdade. Prosseguindo, a multa será fixada entre 10 e 360 dias-multa, de acordo com o art. 8º⁸⁷ do mesmo diploma. Além disso,

⁸⁶ FONTAINE, Alexis; GONZALES, Lucas. *Projeto de Lei 6520/2019*. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=node0x4cq4uchzu46ndsya6tbawct7505442.node0?codteor=1848516&filename=PL+6520/2019 Acesso em: 06 de maio de 2021.

⁸⁷ Lei 8.137/90: Art. 8º Nos crimes definidos nos arts. 1º a 3º desta lei, a pena de multa será fixada entre 10 (dez) e 360 (trezentos e sessenta) dias-multa, conforme seja necessário e suficiente para reprovação e prevenção do crime.

caso o juiz compreenda as especificidades do caso no tocante à situação econômica do réu e p ganho ilícito, poderá aumentar ou reduzir a pena de multa em dez vezes, conforme art. 10⁸⁸.

No entanto, o parágrafo único do art. 8º, Lei 8.137/90, possui uma particularidade que causa entendimentos conflitantes na jurisprudência, isto ocorre graças ao valor utilizado para o pagamento dos dias-multa, que é o Bônus do Tesouro Nacional. Tal óbice é devido a revogação do BTN, conforme o art. 3º da Lei 8.177/91⁸⁹. Insta ressaltar que o art. 49/CP⁹⁰, aduz sobre a multa, inclusive, possui a mesma amplitude de 10 a 360 dias-multa, como a Lei 8.137/90⁹¹, porém, usou como indexador o salário mínimo e não o BTN.

Desse modo, os crimes contra a ordem tributária podem ser julgados de três maneiras distintas concernente à multa: pode realizar a troca do indexador BTN por salário mínimo, à luz do CP; revogar a pretensão de aplicação da multa, já que o uso de outro indexador distinto

Parágrafo único. O dia-multa será fixado pelo juiz em valor não inferior a 14 (quatorze) nem superior a 200 (duzentos) Bônus do Tesouro Nacional BTN.

88 Lei 8.137/90: Art. 10. Caso o juiz, considerado o ganho ilícito e a situação econômica do réu, verifique a insuficiência ou excessiva onerosidade das penas pecuniárias previstas nesta lei, poderá diminuí-las até a décima parte ou elevá-las ao décuplo.

89 Lei 8.177/91: Art. 3º Ficam extintos a partir de 1º de fevereiro de 1991:

I - o BTN Fiscal instituído pela Lei nº 7.799, de 10 de julho de 1989;

II - o Bônus do Tesouro Nacional (BTN) de que trata o art. 5º da Lei nº 7.777, de 19 de junho de 1989, assegurada a liquidação dos títulos em circulação, nos seus respectivos vencimentos;

III - o Maior Valor de Referência (MVR) e as demais unidades de conta assemelhadas que são atualizadas, direta ou indiretamente, por índice de preços.

Parágrafo único. O valor do BTN e do BTN Fiscal destinado à conversão para cruzeiros dos contratos extintos na data de publicação da medida provisória que deu origem a esta lei, assim como para efeitos fiscais, é de Cr\$ 126,8621.

90 Código Penal: Art. 49 - A pena de multa consiste no pagamento ao fundo penitenciário da quantia fixada na sentença e calculada em dias-multa. Será, no mínimo, de 10 (dez) e, no máximo, de 360 (trezentos e sessenta) dias-multa.

§ 1º - O valor do dia-multa será fixado pelo juiz não podendo ser inferior a um trigésimo do maior salário mínimo mensal vigente ao tempo do fato, nem superior a 5 (cinco) vezes esse salário.

§ 2º - O valor da multa será atualizado, quando da execução, pelos índices de correção monetária.

91 Código Penal: Art. 49 - A pena de multa consiste no pagamento ao fundo penitenciário da quantia fixada na sentença e calculada em dias-multa. Será, no mínimo, de 10 (dez) e, no máximo, de 360 (trezentos e sessenta) dias-multa.

§ 1º - O valor do dia-multa será fixado pelo juiz não podendo ser inferior a um trigésimo do maior salário mínimo mensal vigente ao tempo do fato, nem superior a 5 (cinco) vezes esse salário.

§ 2º - O valor da multa será atualizado, quando da execução, pelos índices de correção monetária

feriria o princípio da taxatividade penal; a última via é usar o último valor do BTN antes de ser revogado e corrigir monetariamente para a data da lide. Senso assim, essas três alternativas causam uma insegurança jurídica, o que não é saudável a nenhuma das partes, a seguir será exposto diferentes julgados para fundamentar esse ponto:

PENAL. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. ABSOLVIÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. CONJUNTO PROBATÓRIO ROBUSTO. DOLO GENÉRICO. SUFICIÊNCIA. DOSIMETRIA. CULPABILIDADE. MAJORANTE DO ART. 12, INCISO I, DA LEI 8.137/90. GRAVE DANO À COLETIVIDADE. VALOR VULTOSO. CONTINUIDADE DELITIVA. MULTA. EXCLUSÃO. BTN. IMPOSSIBILIDADE DE SUBSTITUIÇÃO POR OUTRO ÍNDICE. CONDENAÇÃO À INDENIZAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. INSCRIÇÃO NA DÍVIDA ATIVA. BIS IN IDEM.

(...) A definição do grave dano à sociedade está relacionada ao valor original do débito, sem considerar neste cálculo os juros e multas porventura aplicados. O entendimento do Superior Tribunal de Justiça é no sentido de que a quantia a ser considerada como vultosa, a ponto de atrair a incidência da majorante do art. 12, inciso I, da Lei 8137/90, é aquela que ultrapassa 01 milhão de reais, a depender do caso concreto. Os delitos contra a ordem tributária ocorreram após a vigência da Lei nº 8.177/91, que extinguiu o BTN como indexador para a pena de multa. Necessária a exclusão da pena de multa, já que impossível sua substituição por outro índice, não previsto em lei, sob pena de ferir o princípio da taxatividade da norma penal. O dever de indenizar mediante o estabelecimento de valor mínimo demanda pedido expresso da acusação nesse sentido em atenção aos princípios do contraditório e da ampla defesa. Além disso, mostra-se inócuo já que o débito tributário foi aferido e inscrito na dívida ativa, devendo ser executado com juros de mora, multas e correção monetária que, naturalmente, reparam o erário. Execução com todos acessórios mais indenização configurariam bis in idem

(STF. ARE 1285508. Primeira Turma. Rel. Min. Dias Tofolli. Julgado em 02/09/2020. DJe: 04/09/2020)⁹²

APELAÇÃO CRIMINAL. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. DELITO DO ART. 1º, II, DA LEI Nº 8.137/90, EM CONTINUIDADE DELITIVA (ART. 71, DO CÓDIGO PENAL). CONDENAÇÃO. INCONFORMISMO DEFENSIVO. 1. PRELIMINAR DE CERCEAMENTO DE DEFESA. ALEGAÇÃO DE AUSÊNCIA DE OPORTUNIDADE DE SE DEFENDER NO ÂMBITO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. IRRELEVÂNCIA DE POSSÍVEIS VÍCIOS NO PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO PARA O PROCESSO PENAL. REJEIÇÃO. 2. PRELIMINAR DE INÉPCIA DA DENÚNCIA. ALEGAÇÃO DE QUE A DENÚNCIA NÃO DESCREVE, COM PRECISÃO, A CONDUTA PRATICADA PELO ACUSADO. INICIAL ACUSATÓRIA QUE EXPÕE O FATO DELITUOSO, SUAS CIRCUNSTÂNCIAS, A QUALIFICAÇÃO DO ACUSADO E A CLASSIFICAÇÃO DO TIPO PENAL INCRIMINADOR. (ART. 1º, II, DA LEI Nº 8.137/90). SATISFAÇÃO DOS REQUISITOS ESTABELECIDOS PELO ART. 41 DO CPP. REJEIÇÃO. MÉRITO. 3. DA ALEGAÇÃO DE ATIPICIDADE DA CONDUTA. PRESTAÇÃO DE DECLARAÇÃO FALSA ÀS AUTORIDADES FAZENDARIAS QUANTO AO RECOLHIMENTO DE ICMS. DOLO GENÉRICO. COMPROVAÇÃO POR MEIO DE PROVAS DOCUMENTAIS PRODUZIDAS

⁹² Disponível em <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5987410>. Acesso em 11 de maio de 2021.

SOB CRIVO DO CONTRADITÓRIO. INEQUÍVOCO PREJUÍZO AO ERÁRIO CONDENAÇÃO QUE DEVE SER MANTIDA. 4. DA DOSIMETRIA DA PENA. NÃO INSURGÊNCIA POR PARTE DO RÉU. REPRIMENDA PENAL APLICADA OBEDECENDO AO SISTEMA TRIFÁSICO E ATENDENDO AOS PRINCÍPIOS DA RAZOABILIDADE E DA PROPORCIONALIDADE. VALOR DO DIA-MULTA. FIXAÇÃO EM BTN 's (BÔNUS DO TESOIRO NACIONAL). NECESSIDADE DE ALTERAÇÃO, DE OFÍCIO, PARA ADEQUAR AO DISPOSTO NO ART. 49, § 1º DO CP. RETOQUE DA SENTENÇA APENAS NESTE PONTO. 5. REJEITO AS PRELIMINARES DE CERCEAMENTO DE DEFESA E DE INÉPCIA DA DENÚNCIA, EM SEDE DE CONTRARRAZÕES E, NO MÉRITO, NEGÓ PROVIMENTO AO APELO. POR FIM, DE OFÍCIO, REFORMO A SENTENÇA PARA ALTERAR A PENA PECUNIÁRIA FIXADA EM 16 (DEZESSEIS) DIAS-MULTA, NO VALOR DE 14 BTN 's (BÔNUS DO TESOIRO NACIONAL) PARA 16 DIAS-MULTA, NO VALOR DE 1/30 DO SALÁRIO-MÍNIMO VIGENTE À ÉPOCA DOS FATOS, EM HARMONIA COM O PARECER MINISTERIAL.

(...) Por outro lado, o art. 49, § 1º, do Código Penal, estabelece que a pena de multa será, no mínimo, de 10 (dez) e, no máximo, de 360 (trezentos e sessenta) dias-multa e que o valor do dia-multa será fixado pelo juiz não podendo ser inferior a um trigésimo do maior salário mínimo mensal vigente ao tempo do fato, nem superior a 5 (cinco) vezes esse salário. Portanto, a sentença deve ser reformada, de ofício, tão somente no que tange ao valor do dia-multa, o qual deve ser fixado em 1/30 do salário-mínimo vigente à época dos fatos. 5. Rejeição das preliminares cerceamento de defesa e de inépcia da inicial e, no mérito, desprovimento ao apelo. Por fim, reforma, de ofício, da sentença para alterar a pena pecuniária fixada em 16 dias-multa no valor de 14 BTN 's (bônus do tesouro nacional) para 16 dias-multa, no valor de 1/30 do salário-mínimo vigente à época dos fatos, em harmonia com o parecer ministerial.” (STF. ARE 1272499. Segunda Turma. Rel. Min. Alexandre de Moraes. Julgado em 23/06/2020. DJe: 29/06/2020)⁹³

CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA - ART. 1º, V, DA LEI Nº 8137/90 - CARACTERIZAÇÃO - SUPRESSÃO DE TRIBUTO - VENDAS DE MERCADORIAS TRIBUTADAS DESACOBERTADAS DE DOCUMENTAÇÃO REGULAMENTAR - AUTORIA COMPROVADA - PENA PRIVATIVA DE LIBERDADE CRITERIOSAMENTE FIXADA - PENA DE MULTA - NÃO REVOGAÇÃO EM FACE DA SUPRESSÃO DO BTN - RECURSO DA DEFESA NÃO PROVIDO - PROVIMENTO DA APELAÇÃO DO MINISTÉRIO PÚBLICO. (...) Por outro lado, não obstante as ponderações do magistrado sentenciante, cabível se afigura a aplicação da pena de multa embora extinto o BTN (Bônus do Tesouro Nacional). Pedro Roberto Decomain, a propósito, assevera que para a aplicação da pena pecuniária deve ser levado o BTN, no seu último valor congelado em CR\$ 126,86 (cento e vinte e seis cruzeiros e oitenta e seis centavos) (in: Crimes Contra a Ordem Tributária, 3ª edição, Livraria e Editora Obra Jurídica Ltda., pág. 128), posição perfilada por Antonio Corrêa que defende que ... o valor das multas será o da BTN antes da supressão, e a partir de então deverá ser atualizada monetariamente e efetuada a conversão para ser atingido o padrão monetário em vigor, denominado de REAL (ob. cit., pág. 256). Na hipótese, considerando-se, sobretudo, o elevado prejuízo causado ao erário público estadual e a situação econômica do réu (corretor de café como se intitula, pressupondo-se ganho satisfatório, e proprietário do veículo marca Ford, modelo Fiesta, alienado fiduciariamente ao Banco Bradesco S.A. fls. 429), estipulo a pena em 30 (trinta) dias-multa, cada um correspondente a 20 (vinte) BTN's.

⁹³ Disponível em <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5929753>. Acesso em 11 de maio de 2021.

Considerando-se o último valor da BTN em CR\$ 126,86 (cento e vinte e seis cruzeiros e oitenta e seis centavos), R\$ 1,85 (hum real e oitenta e cinco centavos) na data do evento criminoso (01.01.1999), determino a pena pecuniária em R\$ 1.110,00 (hum mil, cento e dez reais), que se mostra suficiente para reprovação e prevenção do crime. (TJPR - 2ª C.Criminal - AC - 108004-2 - Pérola - Rel.: Desembargador Carlos A. Hoffmann - Unânime - J. 23.08.2001)⁹⁴

2.9 Alterações na Pena

A Lei 8.137/90 possui dispositivos que podem modificar a pena do réu mediante determinadas circunstâncias. Nesse escopo, o art. 12⁹⁵ da Lei 8.137/90, pode majorar a pena de 1/3 a metade, além do art. 16, p.u.⁹⁶, que pode diminuir a pena de 1/3 a 2/3, mediante delação dos partícipes no crime que apresentem toda a estrutura delituosa.

Faz-se necessário pormenorizar o art. 12, I, da Lei 8.137/90 usado como majorante da pena, que versa sobre o grave dano à coletividade. Nesse método, qualquer quantia sonogada causa prejuízo ao coletivo, porém, não obrigatoriamente será enquadrada nesse inciso, haja vista que o montante suprimido deve ser elevado. Vale destacar que a Portaria 320 da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, em seu art. 2^{o97} expressa como grave prejuízo o quantum de dez milhões de reais, contudo, a jurisprudência aceita o valor de um milhão de reais como severo dano, conforme julgado do STJ:

PENAL. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. CRIMES CONTRA ORDEM TRIBUTÁRIA. CAUSA DE AUMENTO. ART. 12, INCISO I,

⁹⁴ Disponível em <https://portal.tjpr.jus.br/jurisprudencia/j/1377873/Ac%C3%B3rd%C3%A3o-108004-2>. Acesso em 11 de maio de 2021.

⁹⁵ Lei 8.137/90: Art. 12. São circunstâncias que podem agravar de 1/3 (um terço) até a metade as penas previstas nos arts. 1º, 2º e 4º a 7º:

I - ocasionar grave dano à coletividade;

II - ser o crime cometido por servidor público no exercício de suas funções;

III - ser o crime praticado em relação à prestação de serviços ou ao comércio de bens essenciais à vida ou à saúde.

⁹⁶ Lei 8.137/90: Art. 16. Qualquer pessoa poderá provocar a iniciativa do Ministério Público nos crimes descritos nesta lei, fornecendo-lhe por escrito informações sobre o fato e a autoria, bem como indicando o tempo, o lugar e os elementos de convicção.

Parágrafo único. Nos crimes previstos nesta Lei, cometidos em quadrilha ou co-autoria, o co-autor ou partícipe que através de confissão espontânea revelar à autoridade policial ou judicial toda a trama delituosa terá a sua pena reduzida de um a dois terços.

⁹⁷ Portaria 320/PGFN: Art. 2º São considerados grandes devedores, no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, aqueles devedores inscritos em dívida ativa da União, cujos débitos, de natureza tributária ou não tributária, tenham:

I - unitária ou agrupadamente, em função de um mesmo devedor, valor igual ou superior a R\$ 10.000.000,00 (dez milhões de reais);

II - presentes circunstâncias indicativas de crime contra a ordem tributária.

DA LEI N.º 8.137/90. VALOR SONEGADO QUE CAUSA GRAVE DANO À COLETIVIDADE. DEFINIÇÃO DE VALOR VULTOSO PARA FINS DE APLICAÇÃO DA MAJORANTE. PORTARIA N.º 320/PGFN. INAPLICABILIDADE. CIRCUNSTÂNCIA QUE DEVE SER AFERIDA NO CASO CONCRETO EM RAZÃO DO VALOR SUPRIMIDO OU REDUZIDO. VALOR SONEGADO DE R\$ 3.913.880,01 (TRÊS MILHÕES, NOVECENTOS E TREZE MIL, OITOCENTOS E OITENTA REAIS E UM CENTAVO). GRAVE DANO À COLETIVIDADE CONFIGURADO. PRECEDENTES. SÚMULA N. 568/STJ. INCIDÊNCIA MANTIDA. AGRAVO REGIMENTAL DESPROVIDO.

Esta Corte Superior de Justiça possui entendimento consolidado no sentido de que, "A expressão do valor sonegado, superior a R\$1.000.000,00, é fundamentação idônea para se decidir pela causa de aumento da pena do art. 12, caput e I, da Lei 8.137/90 [...]" (AgRg no REsp n. 1.566.267/RS, Quinta Turma, de minha relatoria, DJe 23/4/2018, sem grifos no original). Também é entendimento desta Corte que "Não é razoável o entendimento firmado pelo Tribunal de origem, que fixou o limite de tributos sonegados em R\$ 10.000.000,00 (dez milhões de reais), previsto no art. 2.º da Portaria n.º 320/PGFN, para fins de definição de "quantia vultosa", dado que a própria Fazenda Nacional (art. 14 da citada portaria) confere acompanhamento especializado e tratamento prioritário aos processos judiciais de contribuintes - também denominados "grandes devedores" - que tenham em discussão valor igual ou superior a R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais)" (AgRg no REsp n. 1.282.542/SC, Quinta Turma, Rel.ª. Min.ª. Laurita Vaz, DJe de 28/8/2014, grifei). Agravo regimental desprovido.

(STJ. AgRg no REsp 1657618/PE. Quinta Turma. Rel. Min. Felix Fischer. Julgado em 23/08/2018. DJe: 05/09/2018)⁹⁸

É válido abordar também outros institutos presentes no Código Penal que promovem a alteração da pena. Nesse âmbito, os artigos 61 a 66 do CP, versam sobre atenuantes, agravantes e reincidência, que embora não tenham um quantitativo legal, é tacitamente usado 1/6 para o aumento ou redução da sentença. É saliente lembrar que o art. 44/CP⁹⁹ aduz sobre a substituição da pena privativa de liberdade pela restritiva de direitos, com a ressalva do beneficiado seguir determinadas condições presentes nos incisos deste artigo. Ademais, caso não ocorra tal substituição, ainda existe mais uma modalidade de abrandamento que é suspensão condicional da pena, presente no art. 77/CP¹⁰⁰, por um período de 2 a 4 anos, nos casos da pena fixada até 2 anos. O julgado a seguir expõe tais circunstâncias:

⁹⁸ Disponível em

<https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=201700476322&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>. Acesso em 11 de maio de 2021.

⁹⁹ Código Penal: Art. 44. As penas restritivas de direitos são autônomas e substituem as privativas de liberdade, quando:

I – aplicada pena privativa de liberdade não superior a quatro anos e o crime não for cometido com violência ou grave ameaça à pessoa ou, qualquer que seja a pena aplicada, se o crime for culposos;

II – o réu não for reincidente em crime doloso;

III – a culpabilidade, os antecedentes, a conduta social e a personalidade do condenado, bem como os motivos e as circunstâncias indicarem que essa substituição seja suficiente.

¹⁰⁰ Código Penal: Art. 77 - A execução da pena privativa de liberdade, não superior a 2 (dois) anos, poderá ser suspensa, por 2 (dois) a 4 (quatro) anos, desde que:

EMENTA: PENAL. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. LEI Nº 8.137/90. PROCESSO ADMINISTRATIVO E PRESCRIÇÃO PENAL. QUEBRA DE SIGILO FISCAL. SURSIS. LEI PROCESSUAL. AUTORIA E MATERIALIDADE DEMONSTRADAS. DOSIMETRIA DA PENA.

(...) 4. O sursis tem nítida aplicação subsidiária, ou seja, este benefício legal somente incidirá, "se e quando incabível a substituição da pena privativa de liberdade por sanção restritiva de direitos" (STF, HC 92722, Rel. Celso de Mello, julgado em 18/12/2007, Dje-206 Divulg. 30/10/2008). (...) 13. A pena privativa de liberdade, observados os requisitos do art. 44 do CP, pode ser substituída por duas penas restritivas de direitos, consistentes em prestação pecuniária e prestação de serviços à comunidade, quando a condenação for superior a um ano de reclusão. Precedente da Quarta Seção do TRF/4.

(TRF4, ACR 2007.72.08.000640-2, Oitava Turma, Rel. Des. Fed. Artur César de Souza, Julgado em 12/07/2010. D.E.: 16/08/2010)¹⁰¹

2.10 Prescrição

É de suma importância elucidar a prescrição nos crimes contra a ordem tributária. É sabido que nos delitos fiscais materiais, o oferecimento da denúncia só pode ocorrer depois do lançamento definitivo do crédito tributário, conforme Súmula Vinculante nº 24. Dessa forma, a tipicidade penal é gerada após o esgotamento da esfera administrativa, portanto, não é possível falar de prescrição antes da configuração da infração fiscal, o artigo 116, I¹⁰² do Código Penal fundamenta esse entendimento. Isto posto, os crimes com pena máxima entre 4 e 8 anos, que se enquadram os delitos do art. 1º da Lei 8.137/90, o prazo prescricional é de 12 anos, de acordo com o art. 109, III, CP¹⁰³.

Contudo, os crimes formais não precisam do lançamento do crédito tributário como premissa de existência. Uma vez que, a prática das ações tipificadas nos arts. 1º, V e 2º da Lei

I - o condenado não seja reincidente em crime doloso;

II - a culpabilidade, os antecedentes, a conduta social e personalidade do agente, bem como os motivos e as circunstâncias autorizem a concessão do benefício;

III - Não seja indicada ou cabível a substituição prevista no art. 44 deste Código.

¹⁰¹ Disponível em

https://www2.trf4.jus.br/trf4/controlador.php?acao=consulta_pesquisa&selForma=NU&txtValor=200772080006402&chkMostrarBaixados=S&selOrigem=TRF&hdnRefId=5726b3a8b45171de56c01552748567e0&txtPalavraGerada=gzWK. Acesso em 11 de maio de 2021.

¹⁰² Código Penal. Art. 116 - Antes de passar em julgado a sentença final, a prescrição não corre:

I - enquanto não resolvida, em outro processo, questão de que dependa o reconhecimento da existência do crime;

¹⁰³ Código Penal: Art. 109. A prescrição, antes de transitar em julgado a sentença final, salvo o disposto no §1o do art. 110 deste Código, regula-se pelo máximo da pena privativa de liberdade cominada ao crime, verificando-se:

III - em doze anos, se o máximo da pena é superior a quatro anos e não excede a oito;

8.137/90, não necessitam de resultado finalístico. Entende-se, então, que não precisa a configuração do objeto líquido, certo e exigível na esfera administrativa como causa de validade do ilícito penal. Desse modo, o prazo prescricional não deve iniciar após o lançamento do crédito tributário, mas sim a partir do momento da conduta delituosa. Outrossim, o lapso temporal para não ocorrer a prescrição é de 4 anos, segundo o art. 109, V, CP¹⁰⁴. O início da contagem do prazo nos crimes formais já foi discutido nas instâncias superiores, conforme visto a seguir:

AGRAVO REGIMENTAL NO HABEAS CORPUS. FRAUDE À FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA. NEGAR OU DEIXAR DE FORNECER NOTA FISCAL. COMERCIALIZAÇÃO DE CAMARÃO. SUPRESSÃO DE ICMS. AUSÊNCIA DE EMISSÃO DE CUPOM FISCAL. AUSÊNCIA DE JUSTA CAUSA. VEDADO O REVOLVIMENTO PROBATÓRIO. RECURSO FISCAL. RECONHECIMENTO DA INEXISTÊNCIA DE DOLO ESPECÍFICO. INDEPENDÊNCIA ENTRE AS INSTÂNCIAS. NÃO INTERFERÊNCIA. PRESCRIÇÃO DA PRETENSÃO PUNITIVA. RECONHECIMENTO DE OFÍCIO. LAPSO PRESCRICIONAL SUPERADO. CRIME REFERENTE A NEGAR OU DEIXAR DE FORNECER NOTA FISCAL. DELITO FORMAL. TERMO INICIAL. DATA DOS FATOS DELITUOSOS. CONSTITUIÇÃO DEFINITIVA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. DESNECESSIDADE. EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE. AGRAVO IMPROVIDO. RECONHECIMENTO DA PRESCRIÇÃO DE OFÍCIO, EM RELAÇÃO AO CRIME PREVISTO NO ART. 1º, V, DA LEI 8.137/90.

1. Contendo a denúncia a exposição do fato criminoso, com todas as suas circunstâncias, a qualificação do acusado, bem como a classificação do crime, como é o caso dos autos, é plenamente possível o exercício da ampla defesa, inexistindo violação do art. 41 do CPP.

2. A jurisprudência desta Corte é firme no sentido de que digressões sobre a justa causa para a ação penal, imiscuindo-se no exame das teses de fragilidade probatória e de ausência de indícios de autoria e materialidade, demandam inexoravelmente revolvimento de matéria fático-probatória, não condizente com a via angusta do recurso ordinário em habeas corpus, devendo, pois, ser avaliada a questão pelo Juízo a quo por ocasião da prolação da sentença, após a devida e regular instrução criminal, sob o crivo do contraditório (RHC 56.155/MT, Rel. Ministra MARIA THEREZA DE ASSIS MOURA, SEXTA TURMA, julgado em 16/5/2017, DJe 24/5/2017).

3. Entende esta Corte que as decisões civis ou administrativas, em decorrência do princípio da autonomia e independência entre as instâncias, não vinculam o exercício da jurisdição penal, sendo que, mesmo que a autoridade fazendária tenha concluído pela inexistência do dolo específico de fraude, respectivo desfecho não interfere, via de regra, na discussão na esfera penal sobre a existência do elemento subjetivo com intuito criminal. Precedentes do STJ.

4. O crime de negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal, previsto no art. 1º, V, da Lei 8.137/90, é formal e prescinde de prévio exaurimento de processo fiscal, consumando-se no exato instante em que o agente deixa de emitir a respectiva nota fiscal, motivo pelo qual, nesses casos, o início da contagem do prazo prescricional ocorre a partir dos fatos delituosos e não da constituição definitiva do débito tributário. Precedentes.

5. Ocorridos os ilícitos penais nas operações realizadas nos meses de janeiro, maio e setembro de 2004 e setembro, outubro e dezembro de 2005, conforme descrito na exordial acusatória, e recebida esta em 3/8/2018, deve ser declarada a a prescrição da

104 Código Penal: Art. 109. A prescrição, antes de transitar em julgado a sentença final, salvo o disposto no § 1º do art. 110 deste Código, regula-se pelo máximo da pena privativa de liberdade cominada ao crime, verificando-se:

V - quatro anos, se o máximo da pena é igual a um ano ou, sendo superior, não excede a dois;

pretensão punitiva em relação ao crime tipificado no inciso V do art. 1º da Lei 8.137/90, pois, desde dezembro de 2005, transcorreu período superior a 12 anos.

6. Agravo regimental improvido, com o reconhecimento, de ofício, da extinção da punibilidade do agravante, apenas no tocante ao delito tipificado no inciso V do art. 1º da Lei 8.137/90, em decorrência da prescrição da pretensão punitiva, nos termos do art. 109, III, c/c 111, I, ambos do Código Penal.

(AgRg no HC 509.346/RN, Rel. Ministro NEFI CORDEIRO, SEXTA TURMA, julgado em 12/05/2020, DJe 18/05/2020)¹⁰⁵

Por fim, deve-se lembrar da autonomia entre as esferas cível e penal. Na presente discussão, é de suma importância já que o prazo do CTN é distinto do CP. Além disso, mesmo que seja consumada a prescrição tributária, não acarreta a prescrição no âmbito criminal. Por mais que o Estado tenha perdido o prazo para a pretensão executória contra o contribuinte, não é necessariamente sinônimo de perda da pretensão punitiva penal contra o réu.

¹⁰⁵ Disponível em

https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?src=1.1.3&aplicacao=processos.ea&tipoPesquisa=tipoPesquisaGenerica&num_registro=201901306365. Acesso em 11 de maio de 2021.

CAPÍTULO 3. ASPECTOS SOCIOECONÔMICOS DA EVASÃO FISCAL

3.1 Formas

Com o decorrer dos anos, os métodos para combater a sonegação estão aumentando e ficando mais eficientes. Por outro lado, os infratores também aperfeiçoam a prática criminosa e estão sempre em busca de achar uma nova forma para evasão e que seja mais difícil de ser detectada. Dito isso, é essencial expor os principais meios para o delito fiscal, mesmo que não se tenha a ciência de todas as maneiras, é um passo importante melhorar a eficácia de fiscalização dos métodos já conhecidos.

Primeiramente, está a falsificação e omissão de documentos financeiros, na qual notas fiscais não são emitidas ou são adulteradas em determinadas transações. Ou seja, quaisquer elementos com propósito de enganar o Fisco acerca do comprovante do negócio jurídico. Nesses casos, ocorrem as atividades delituosas de emissão de meias notas, notas calçadas e notas frias. Consequentemente, o montante a ser arrecadado pelas autoridades fazendárias é menor que o valor devido a ser pago pela pessoa jurídica.

Outrossim, um modo praticado de evasão e bem antigo é fazer a declaração com informações diferentes da realidade. Dessa forma, tanto pessoa física quanto pessoa jurídica cometem essa infração em diversos impostos diferentes, com um grau de incidência grande na declaração de patrimônio, de receita, etc.

Em outra análise, um meio para o crime de sonegação fiscal é o uso de “laranjas” e “testas de ferro”. Essas duas nomenclaturas são usadas popularmente para sintetizar quando um indivíduo é usado por outrem para cometer infrações e proteger o real mandante. Vale ressaltar a diferença semântica no uso das duas palavras, o termo “laranja” significa alguém que está

sendo manipulado sem saber. Em contrapartida, o “testa de ferro” é a pessoa ciente dos atos praticados para esconder um terceiro, como observado pelo Juiz Federal Ali Mazloum¹⁰⁶.

É importante frisar um meio para a sonegação que, inclusive, está positivado no Código Penal, é a apropriação indébita previdenciária presente no artigo 168-A¹⁰⁷. Dessa maneira, ocorre quando não é repassado às autoridades competentes o valor dos impostos pagos pelos contribuintes. No caso do referido dispositivo trata-se de quantia devida à previdência fiscal, que serve para remunerar o cidadão que se aposentou, que está doente ou inválido e não pode trabalhar, etc.

No encerramento, deve-se falar sobre os paraísos fiscais, também conhecido como *offshore*. Esse termo é utilizado para designar países que possuem uma tributação de renda ínfima ou nula e possuem uma forte política de sigilo bancário. Sendo assim, é uma alternativa usada por diversas pessoas e empresas do planeta para guardarem o dinheiro fora do país de origem. Entretanto, muitas das vezes essa quantia é derivada de atividades ilícitas, porém, insta destacar que transferir um montante à paraísos fiscais não é crime, mas precisa ser devidamente declarado ao Fisco e ser tributado conforme à legislação do país de origem. Nesse escopo, um relatório da Tax Justice Network, que é uma organização internacional independente, revelou que em 2010 que a estimativa de dinheiro em paraísos fiscais é entre 21 e 32 trilhões de dólares¹⁰⁸:

Depósitos em offshore por não bancos aproximadamente dobraram de 2004 até dezembro de 2007 quando a economia global tomou uma queda. Durante esse período, ativos financeiros em offshore podem ter crescido para estarem em um valor entre 22 e 33 trilhões de dólares. Desde então o modelo indica que eles caíram ligeiramente para 21 e 32 trilhões de dólares, com um plausível ponto intermediário de 26 trilhões de dólares. Porém isso ainda representa um aumento desde 2004 com um consistente crescimento de ativos administrados em bancos globais privados.¹⁰⁹

¹⁰⁶ JFSP. Ação Penal nº 0001457-07.2015.4.03.6181. Juiz Federal Ali Mazloum. Julgado em 17 de abril de 2017
¹⁰⁷ Código Penal: Art. 168-A. Deixar de repassar à previdência social as contribuições recolhidas dos contribuintes, no prazo e forma legal ou convencional:
Pena – reclusão, de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.

¹⁰⁸ HENRY, JAMES S. *The price of offshore revisited*. Disponível em: https://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/Price_of_Offshore_Revisited_120722.pdf P. 36, acesso em 06 de maio de 2021.

¹⁰⁹ Since then, offshore deposits by nonbanks nearly doubled from 2004 to December 2007, when the global economy took a tumble. During that period, offshore financial assets may have grown to be worth as much as \$22 to \$33 trillion. Since then the model indicates that they have slumped slightly to the \$21 trillion to \$32 trillion range, with a plausible midpoint of about \$26 trillion. But this still represents enough growth since 2004 to be consistent with the growth in global private banking

3.2 Causas

Para compreender uma ilicitude é primordial que entenda os motivos para a consumação do objeto de análise. Nesse caso, uma grande tendência para a evasão fiscal, ocorre quando o contribuinte está insatisfeito com a utilização dos tributos arrecadados. No Brasil, há uma elevada carga tributária, dessa maneira, os cidadãos esperam um retorno em bem estar social propiciado pelo Estado, através de políticas públicas para todos os estratos sociais.

Todavia, o índice de desenvolvimento humano e o grau de desigualdade brasileiro não acompanham essa grande incidência de tributação, que tem como objetivo melhorar a qualidade de vida no país. Isto posto, o indivíduo cria uma narrativa para amenizar a própria culpa de estar cometendo um delito fiscal e terceiriza aos entes federativos que são ineficientes quanto à utilização do dinheiro dos contribuintes, haja vista que não enxerga o retorno do dinheiro gasto com os tributos.

Paralelamente, no território tupiniquim há uma grande quantidade de impostos, taxas e afins. Tal complexidade do sistema tributário obstrui a arrecadação, uma vez que se torna mais oneroso para a pessoa jurídica, na qual precisa investir em advogados, contadores, estrutura tecnológica, entre outros gastos. Ademais, a pessoa física também terá mais dificuldades na hora do pagamento. Nesse diapasão, o Brasil é o país em que se gasta a maior quantidade de tempo na declaração de tributos, com folga para o segundo colocado, conforme matéria a seguir da Folha de São Paulo¹¹⁰:

Por ano, 62,5 dias são necessários para que empresários paguem impostos no Brasil. Ou melhor, 1501 horas são reservadas para fazer esses pagamentos, segundo dados do Banco Mundial divulgados nesta quarta-feira (23) pelo relatório Doing Business 2020.

O número é o maior entre todos os países analisados —no total são 190, mas a Somália não traz essa informação, então não entra no ranking—, e o segundo colocado está distante, a Bolívia, com 1025 horas anuais.

Na OCDE (Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico), o clube dos países ricos, o tempo despendido com a tarefa é de 158,8 horas, ou 10,5% do que é gasto no Brasil.

Já no grupo América Latina e Caribe, o período destinado para fazer o pagamento dos tributos é de 317 horas por ano, ou 21% das horas reservadas por empresários no Brasil.

¹¹⁰ CAGLIARI, Arthur. *Brasil é o país em que empresário gasta mais tempo para pagar imposto, diz Banco Mundial*. Disponível em: <https://www1.folha.uol.com.br/mercado/2019/10/brasil-e-o-pais-em-que-empresario-gasta-mais-tempo-para-pagar-imposto-diz-banco-mundial.shtml> Acesso em 06 de maio de 2021.

Além da questão do tempo, o índice de processos pós declaração de imposto também é ruim no Brasil. Variando de 0 (pior) a 100 (melhor), o indicador é baseado tanto no tempo para retificação quanto para restituição. Nesse quesito, a nota brasileira é 7,8 e só perde para República Centro Africana (5,1), Timor Leste (1,4), Somália, Brunei e Afeganistão (todos com 0 pontos).

Embora esses números amarguem a situação do Brasil, deixando-o na 184ª posição do ranking de 190 países no âmbito pagamento de impostos, a nota sob esse recorte se manteve a mesma do relatório anterior, 34,4 pontos.

Além disso, um dos maiores motivos para a alta complexidade do atual sistema tributário brasileiro é o número de edições de normas fiscais. Desse modo, a elevada quantidade de tributos somada com a abundância de normas criadas, revogadas e alteradas acarreta uma instabilidade jurídica. Por conseguinte, o polo passivo da obrigação tributária terá maiores chances de cometer o delito de evasão fiscal, já que se torna mais difícil e oneroso o pagamento correto. A seguir, um estudo do IBPT mostra os números alarmantes de edições de normas tributárias¹¹¹:

Desde 05 de outubro de 1988 (data da promulgação da atual Constituição Federal), até agora (base 28/09/2020), foram editadas 6.475.682 (seis milhões, quatrocentos e setenta e cinco mil, seiscentos e oitenta e duas) normas que regem a vida dos cidadãos brasileiros. Isto representa, em média, 554 normas editadas todos os dias ou 800 normas editadas por dia útil.

(...) Do total de normas editadas no Brasil nestes 32 anos, cerca de 6,47% se referem à matéria tributária. São 32.104 normas tributárias federais (7,65% das normas tributárias), 138.042 normas tributárias estaduais (32,91% das normas tributárias) e 249.241 normas tributárias municipais (59,44% das normas tributárias).

(...) Em média foram editadas 52 normas tributárias/dia útil ou 2,17 normas por hora/útil. Dividindo-se a média/dia útil das normas estaduais pelos 26 Estados e DF, e a média/dia útil das normas municipais pelos 5.567 municípios brasileiros temos que são editadas por dia cerca de 4,60 normas tributária.

(...) Do total de 6.475.682 normas gerais editadas, 13,07% ou 846.371 estavam em vigor quando a Constituição Federal completou 32 anos. Das 419.387 normas tributárias editadas, 6,82% ou 28.602 estavam em vigor em 28 de setembro de 2020.

(...) Em decorrência desta quantidade de normas, as empresas gastam cerca de R\$ 162 bilhões por ano para manter pessoal, sistemas e equipamentos no acompanhamento das modificações da legislação.

Em outras linhas, outro motivo para a evasão ser gerada é porque o contribuinte aposta na dificuldade de detecção da fraude pelo Fisco e por ter uma punição branda. Nesse escopo, muitas pessoas jurídicas optam por uma estratégia tributária agressiva que considera positivo o risco da sonegação. Tendo em vista que economizará nos tributos e poderá investir na companhia, conseqüentemente, irá ter vantagem econômica sobre as outras empresas através da concorrência desleal. Na hipótese de a autoridade fazendária identificar o delito, o

111 IBPT: *Quantidade de normas editadas no Brasil: 32 anos da Constituição Federal de 1988*. Disponível em https://drive.google.com/file/d/1lqRDhY1k6Fd7nEr8uR_bde3VrWX5vwad/view Acesso em 07 de maio de 2021

responsável dispõe de um amplo rol de meios legais para não sofrer duras sanções criminais e pecuniárias, como a adesão a programas de recuperação fiscal e a baixa probabilidade da aplicação de uma pena privativa de liberdade.

Em outra instância, a evasão fiscal pode acontecer graças a uma natureza ínsita à uma parcela da população que não possui os mesmos filtros éticos que o restante e busca vantagem econômica ilícita. Haja vista que esse é um problema mundial e até países que oferecem um bom retorno dos tributos arrecadados não estão isentos deste problema. Nesse panorama, com as atuais tecnologias de fiscalização e arrecadação, não é prudente falar em erradicação da evasão fiscal, porém a redução é algo factível e deve ser explorada ao máximo.

Por derradeiro, cabe evidenciar um grande problema relacionado à evasão fiscal por pessoas físicas. Nesse sentido, a taxa de informalidade no Brasil é de aproximadamente 39%, segundo o IBGE¹¹². Tal fato é um óbice ao Erário Público, uma vez que quanto maior o número de trabalhadores informais em um país, maior é a quantidade de tributos sonegados. Isso ocorre porque a fiscalização do pagamento de impostos por um indivíduo que não tem carteira assinada é mais complicada, além de o Fisco priorizar a investigação de grandes devedores.

3.3 Consequências

A presente pesquisa tem como foco explicar os trâmites processuais da evasão fiscal, e também seus impactos socioeconômicos no Brasil. Nesse ínterim, o elevado valor sonegado anualmente foi o principal motivo para a pormenorização deste tema. Dessa forma, o que o Fisco deixa de arrecadar é muito prejudicial para a sociedade, porque priva o Estado de cumprir sua função de garantir o bem estar social aos cidadãos, através da redução do capital monetário nacional. Para elucidar, o Sindicato Nacional dos Procuradores da Fazenda Nacional criou um sistema que estima a quantidade de impostos sonegados por ano, e em 2018 o resultado foi de aproximadamente R\$ 525 bilhões de reais, conforme abordagem a seguir¹¹³:

112 IBGE. Com pandemia, 20 estados têm taxa média de desemprego recorde em 2020. Disponível em <https://censo2021.ibge.gov.br/2012-agencia-de-noticias/noticias/30235-com-pandemia-20-estados-tem-taxa-media-de-desemprego-recorde-em-2020.html#:~:text=A%20taxa%20m%C3%A9dia%20de%20informalidade,39%2C9%20milh%C3%B5es%20de%20pessoas>. Acesso em 06 de maio de 2021.

113 SINDICATO NACIONAL DOS PROCURADORES DA FAZENDA NACIONAL. *Sonegação no Brasil – Uma Estimativa do Desvio da Arrecadação do Exercício de 2018*. Disponível em

O indicador percentual de evasão para o conjunto de tributos brasileiros foi encontrado a partir do cruzamento e ponderação dos dados da arrecadação dos tributos brasileiros com os indicadores de evasão encontrados em outros estudos. Assim, quanto à arrecadação, foram utilizados o relatório Análise da Arrecadação de Receitas Federais de 2018 publicado pela Receita Federal do Brasil (RFB), que representou 64,2% do total da carga tributária e ainda informações de outros órgãos, como os dados de arrecadação do FGTS informado pela Caixa Econômica Federal; do Salário Educação, informado pela Fundo Nacional de Desenvolvimento do Ensino – FNDE (Ministério da Educação); da arrecadação dos tributos estaduais, informado pelo boletim de arrecadação estaduais do CONFAZ (Ministério da Fazenda). Já os indicadores de evasão por tipo de tributo, foram extraídos de outros estudos como SIQUEIRA (2006), PAES (2011) e IBPT (2009)

O cruzamento dos indicadores dos estudos adotados neste trabalho com o respectivo montante estimado de tributos resultou em um indicador estimado médio de evasão de 23,1% da arrecadação, que equivale a R\$ 524,9 bilhões ou 7,7% do PIB de 2018. Em relação ao exercício de 2017, já atualizado com dados oficiais, houve um incremento no montante estimado de evasão de R\$ 29,2 bilhões.

Um ponto negativo para quem comete o crime de evasão fiscal é a alta margem de acerto dos órgãos arrecadatórios, quando avistado incoerência no cruzamento de dados do contribuinte. Diante disso, se o agente passivo da obrigação tributária receber um auto de infração fiscal, a probabilidade de sofrer as devidas sanções é bem elevada, mesmo com todas as garantias jurídicas para se defender. O Plano de Fiscalização da Receita Federal, mostra a qualidade nos números do Fisco¹¹⁴:

O grau de acerto da fiscalização encerrou o ano (2019) em 91,55%, mantendo-se o grau do ano anterior, que foi de 91,60%. Tais resultados demonstram a precisão dos cruzamentos de dados da RFB para selecionar os contribuintes que apresentam divergências nas informações prestadas.

3.4 Quadro Comparativo

Como visto outrora, um dos motivos que levam o contribuinte a cometer evasão fiscal é o deficiente retorno que o pagamento dos tributos tem para a sociedade. Nesse âmbito, insatisfeitos com a falta de bem estar social garantidas pelo Estado, os agentes passivos da obrigação tributária, tornam-se mais numerosos. Diante disso, o Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação realizou um ranking sobre o retorno que a carga tributária tem para

<http://www.quantocustaobrasil.com.br/artigos/sonegacao-no-brasil-uma-estimativa-do-desvio-da-arrecadacao-do-exercicio-de-2018> Acesso em 06 de maio de 2021

114 SECRETARIA ESPECIAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Relatório Anual da Fiscalização. Disponível em <https://receita.economia.gov.br/dados/resultados/fiscalizacao/arquivos-e-imagens/plano-anual-de-fiscalizacao-resultados-de-2019-e-plano-para-2020.pdf> Acesso em 06 de maio de 2021

30 países. Nesse estudo, foram utilizados o Índice de Desenvolvimento Humano e Carga Tributária, para calcular o resultado final que é denominado de IRBES¹¹⁵, a seguir o ranking¹¹⁶:

Quadro 1: Ranking IRBES dos 30 países com maior tributação.

DESCRIMINAÇÃO RANKING 30 PAÍSES DE MAIOR TRIBUTAÇÃO	IRBES - ÍNDICE DE RETORNO AO BEM ESTAR DA SOCIEDADE				
	ANO 2015	ANO 2015	ÍNDICE OBTIDO	RESULTADO	RESULTADO
	C.T SOBRE O PIB	IDH	IRBES	RANKING	RANKING ANTERIOR
IRLANDA	23,10%	0,923	166,89	1º	5º
ESTADOS UNIDOS	26,20%	0,920	163,07	2º	3º
SUIÇA	27,70%	0,939	162,96	3º	1º
CORÉIA DO SUL	25,20%	0,901	162,61	4º	2º
AUSTRÁLIA	28,20%	0,939	162,39	5º	4º
JAPÃO	30,70%	0,903	156,45	6º	7º
CANADÁ	32,00%	0,920	156,40	7º	6º
ISRAEL	31,30%	0,899	155,42	8º	9º
REINO UNIDO	32,50%	0,909	154,89	9º	10º
NOVA ZELÂNDIA	33,00%	0,915	154,83	10º	8º
NORUEGA	37,40%	0,949	152,66	11º	16º
URUGUAI	27,00%	0,795	151,53	12º	14º
REPÚBLICA TCHECA	33,30%	0,878	151,34	13º	15º
ESPANHA	33,80%	0,884	151,27	14º	12º
ISLÂNDIA	36,70%	0,921	151,08	15º	21º
ALEMANHA	37,10%	0,926	151,05	16º	11º
ESLOVÁQUIA	32,30%	0,845	149,68	17º	13º
LUXEMBURGO	36,80%	0,898	149,01	18º	19º
ESLOVÊNIA	36,60%	0,890	148,56	19º	18º
ARGENTINA	32,10%	0,827	148,38	20º	17º
GRÉCIA	36,40%	0,866	146,75	21º	20º
DINAMARCA	43,90%	0,925	143,14	22º	24º
BÉLGICA	42,80%	0,896	141,94	23º	22º

115 O IRBES é decorrente da somatória do valor numérico relativo à carga tributária do país, com uma ponderação de 15%, com o valor do IDH, que recebeu uma ponderação de 85%, por entendermos que o IDH elevado, independentemente da carga tributária do país, é muito mais representativo e significativo do que uma carga tributária elevada, independentemente do IDH. Assim sendo, entendemos que o IDH necessariamente deve ter um peso bem maior para a composição do índice.

116 OLENIKE, João. Amaral, Gilberto. AMARAL, Leticia. *Cálculo do IRBES (índice de retorno de bem estar a sociedade)*. Disponível em <https://drive.google.com/file/d/1rHzjen8VCiZ-bpMB2fAOmi8Y27ckBFWK/view> Acesso em 06 de maio de 2021.

ÁUSTRIA	42,70%	0,893	141,80	24°	23°
ITÁLIA	42,30%	0,887	141,75	25°	27°
SUÉCIA	44,01%	0,910	141,74	26°	28°
FRANÇA	43,20%	0,897	141,57	27°	26°
HUNGRIA	39,00%	0,836	141,21	28°	25°
FINLÂNDIA	42,90%	0,895	141,74	29°	21°
BRASIL	33,36%	0,754	140,74	30°	30°

Fonte: Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação, 2018

3.5 Propostas de Intervenção

O desenvolvimento desta pesquisa abordou a parte processual dos crimes contra a ordem tributária, pormenorização dos delitos fiscais, impacto na sociedade e etc. Faz-se necessário, reservar um espaço para a elucidação das propostas de intervenção. No entanto, é bom deixar cristalino que assim como qualquer infração, não é lógico proferir um discurso de erradicação da evasão fiscal, porém o objetivo seja sempre realizar esforços para tentar reduzir ao máximo.

O ponto de partida é estruturar um sistema orgânico de fiscalização, ou seja, cada parte tem um papel fundamental para o funcionamento do todo. Desse modo, é preciso haver mais integração entre os Fiscos dos entes federativos com o objetivo de cruzamento de dados, o que facilita a descoberta de um potencial crime fiscal. De acordo com o IBPT, 62% dos autos de infração são originados a partir do cruzamento das obrigações acessórias e do compartilhamento de dados entre os órgãos fiscalizadores tributários¹¹⁷. Além disso, essa cooperação serve para observar medidas adotadas em um local que podem surtir efeito e ser implementadas em demais áreas.

Um destaque necessário deve ser feito à limitação de servidores, equipamentos, orçamento e afins que a autoridade fazendária possui. Dessa maneira, à luz do princípio da eficiência, é importante focar a fiscalização nos casos de maior potencial de retorno ao Erário Público, ou seja, nos investigados de maior capacidade contributiva. Conforme o Relatório

¹¹⁷ INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO E TRIBUTAÇÃO. *Estudo sobre sonegação fiscal das empresas brasileiras*. Disponível em: <https://drive.google.com/file/d/1YqsYcbFHWBvZo0MZtdTvCAG98cZ30oaA/view> Acesso em 06 de maio de 2021.

Anual de Fiscalização, em 2010 a participação dos grandes contribuintes no valor total das atuações foi de 65%, já em 2019 foi de 79%¹¹⁸, fato é que as diretrizes de fiscalização estão priorizando os casos mais graves de evasão fiscal.

É essencial falar sobre as operações em conjunto da Polícia, Ministério Público e Fisco. Tais atividades nascem a partir de uma força tarefa de diferentes órgãos, para mapearem pontos de possível evasão fiscal por pessoa física e/ou jurídica e assim expedir mandados de prisão e/ou busca e apreensão. Recentemente, pode-se notar algumas operações sendo realizadas, por exemplo: “Quem Viver Verá” em que corretores de soja, feijão e milho integravam uma associação com empresas noteiras para emitir notas frias, estima-se que movimentavam mais de 1 bilhão por ano com essa atividade ilícita¹¹⁹ (pode colocar uma referência das falas dos agentes); outra operação foi a Ex Fumo que consistia na fabricação e comercialização ilegal de cigarros e que acumulou mais de 2 bilhões de dívida fiscal até 2017 quando foi deflagrada a operação¹²⁰.

Vale evidenciar as sucessivas tentativas do governo de promover a quitação de débitos tributários de pessoas físicas e jurídicas. Nesse diapasão, são oferecidos de tempos em tempos programas de refinanciamento de dívidas. Isto posto, cada um tem sua particularidade, mas a grosso modo pode ser explicado como um corte na multa que originalmente deveria ser paga e nos juros, além de menores prestações e com um maior lapso temporal, tudo isso com o objetivo de estimular o contribuinte ao pagamento das importâncias devidas. Tal medida não é unânime, tendo em vista que um lado defende argumentando que o Erário Público poderá receber valores que possivelmente não seriam pagos e incentivará a economia nacional. Por outro lado, os críticos afirmam que os diversos REFIS e derivados mostram ao sonegador que ele pode apostar

¹¹⁸ SECRETARIA ESPECIAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Relatório Anual da Fiscalização*. Disponível em <https://receita.economia.gov.br/dados/resultados/fiscalizacao/arquivos-e-imagens/plano-anual-de-fiscalizacao-resultados-de-2019-e-plano-para-2020.pdf> Acesso em 06 de maio de 2021

¹¹⁹ ISTOÉ. *Operação ‘Quem Viver Verá’ mira em esquema de sonegação comandado por corretores*. <https://istoe.com.br/operacao-quem-viver-vera-mira-em-esquema-de-sonegacao-comandado-por-corretores/> Acesso em 06 de maio de 2021

¹²⁰ RECEITA FEDERAL. *Operação EX FUMO: Receita Federal, MPF e PF realizam operação contra sonegadores do setor de cigarros*. Disponível em <https://receita.economia.gov.br/noticias/ascom/2017/julho/operacao-ex-fumo-receita-federal-do-brasil-mpf-e-pf-realizam-operacao-contrasonegadores-do-setor-de-cigarros> Acesso em 06 de maio de 2021

no crime porque no futuro é bem possível que ocorra tal programa do governo. Com isso, poderia ferir o princípio da isonomia tributária, prejudicando o bom pagador.

Em outra análise, é fundamental valorizar os profissionais que fazem a fiscalização tributária. Haja vista que, por movimentar altas cifras o sonegador pode usar como uma de suas ferramentas para a prática do ilícito, o servidor, o subornando. Portanto, agir em conluio para que a fraude seja mais difícil de ser notada. Diante disso, foi promulgada a Lei 13.464/17, no artigo 6º¹²¹ versa sobre o Programa de Produtividade da Receita Federal do Brasil e o Bônus de Eficiência e Produtividade na Atividade Tributária e Aduaneira, de elevada importância para o servidor ter uma motivação a mais para aumentar a eficiência e reduzir potenciais corrupções. Nesse prisma, é competência do Comitê Gestor, que engloba várias esferas do poder público, gerir o planejamento estratégico, conforme artigo 16¹²².

Outrossim, o servidor fiscal tem um papel fundamental ao Erário Público, pelos altos números recuperados. Nesse panorama, a cada ano os valores retornados aos cofres públicos através de autuações fiscais aumenta, o Relatório Anual de Fiscalização, destacou que em 2012, o crédito tributário médio recuperado por cada auditor foi de 28 milhões de reais, já em 2019 foi de 98 milhões¹²³. Sendo assim, é de extrema importância que os entes federativos comecem um processo de expansão do serviço público de fiscalização tributária. Tendo em vista que não vai ser apenas um dinheiro gasto em funcionalismo público, mas sim investido no aumento orçamentário dos entes federativos.

Foi supra mencionado, a necessidade de valorizar o bom servidor à disposição do Fisco, entretanto, o investimento não deve ser feito só no profissional, mas também nos instrumentos que vão facilitar o trabalho do agente. Nesse sentido, a estrutura tecnológica tem papel essencial no combate aos ilícitos fiscais, a área da tecnologia de informação do governo precisa de aparatos desenvolvidos para melhorar os cruzamentos de dados e proporcionar uma leitura de

121 Lei 13.464/17. Art. 6º São instituídos o Programa de Produtividade da Receita Federal do Brasil e o Bônus de Eficiência e Produtividade na Atividade Tributária e Aduaneira, com o objetivo de incrementar a produtividade nas áreas de atuação dos ocupantes dos cargos de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil e de Analista Tributário da Receita Federal do Brasil.

122 Lei 13.464/17. Art. 16. São instituídos o Programa de Produtividade da Auditoria-Fiscal do Trabalho e o Bônus de Eficiência e Produtividade na Atividade de Auditoria-Fiscal do Trabalho, com objetivo de incrementar a produtividade nas áreas de atuação dos ocupantes do cargo de Auditor-Fiscal do Trabalho.

¹²³ SECRETARIA ESPECIAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Op. Cit. Acesso em 06 de maio de 2021

grande capacidade de informações, conseqüentemente, as auditorias feitas terão mais material para analisar e notar uma possível fraude tributária. Logo, mais informações estarão dispostas para fundamentar os autos de infração fiscal. Dessa forma, a fiscalização tributária brasileira está aumentando a eficácia ao combate de evasão fiscal, como mostra o estudo o Plano Anual da Fiscalização da RF em 2019¹²⁴:

O valor total de crédito constituído por meio das fiscalizações de tributos internos da Receita Federal foi de R\$ 186,9 bilhões em 2018. O valor leva em conta o crédito constituído tanto através de auditorias externas (autos de infração no valor de R\$ 179,3 bilhões), como a revisão de declarações (R\$ 7,6 bilhões), tanto de pessoas jurídicas, quanto de físicas.

O valor total de lançamento de ofício, em 2018 superou em 25% a estimativa de R\$ 149,3 bilhões constante no Plano Anual de Fiscalização do órgão.

Em 2019, o montante de autos de infração federal, nos contribuintes pessoas jurídicas foi de R\$ 190,4 bilhões, o que representou um aumento de 6,2% em relação ao ano anterior. No que se refere, à quantidade de autos de infração, em 2019 foram 30.624, sendo que em 2018 foram 12.470 autos de infração federal, representando um crescimento de 145,6%.

É imperioso comentar sobre a função que o Poder Legislativo pode ter no combate à evasão fiscal. O parlamento tem como atribuição principal criar leis, todavia, também, é competente para investigar determinado assunto de significativa relevância. Tendo em vista, a Teoria dos Freios e Contrapesos, em que é primordial a autorregulação entre os três poderes, para evitar abusos e melhorar a prestação de serviços à sociedade. Dessa forma, o Legislativo dispõe da capacidade para instaurar Comissões Parlamentares de Inquérito, com o objetivo de fiscalizar e possivelmente ter evidências necessárias para encaminhar ao Poder Judiciário analisar e potencialmente entrar com uma ação fundamentada nos elementos descobertos. Sendo assim, cabe destacar a CPI da Sonegação Tributária de 2018 constituída pelos vereadores da cidade de São Paulo, que teve como escopo investigar a evasão no pagamento do ISS pelos bancos. Tais investigados registravam as sedes em municípios com alíquotas menores do imposto, porém comandavam as empresas de São Paulo. Por conseguinte, o desfecho dessa CPI foi positivo para os cofres da capital paulista, uma vez que foram recuperados 1,3 bilhões de reais segundo a Câmara Municipal¹²⁵, dessa forma é cristalina a importância do Poder Legislativo no combate à evasão fiscal.

¹²⁴ RECEITA FEDERAL. *Plano Anual da Fiscalização da Secretaria da Receita Federal do Brasil para o ano-calendário de 2019: quantidade, principais operações fiscais e valores esperados de recuperação de crédito tributário*. Disponível em: https://receita.economia.gov.br/dados/resultados/fiscalizacao/arquivos-e-imagens/2019_05_06-plano-anual-de-fiscalizacao-2019.pdf Acesso em 06 maio de 2021.

¹²⁵ CÂMARA MUNICIPAL DE SÃO PAULO. *Com R\$ 1,3 bi recuperados, CPI da Sonegação prepara relatório final*. Disponível em <https://www.saopaulo.sp.leg.br/blog/com-r-13-bi-recuperados-cpi-da-sonegacao-prepara-relatorio-final/> Acesso em 06 de maio de 2021

Não se deve olvidar da necessidade de reestruturação do sistema tributário brasileiro. Nesse diapasão, existem demasiados tributos, muitas alterações e criações de normas fiscais, conseqüentemente, tal complexidade, potencializa as tentativas de evasão fiscal. Diante disso, é importante unificar impostos para tornar a declaração do contribuinte mais simples, para que o mesmo não precise despender muito tempo e dinheiro com advogados e contadores e não tenha dúvidas quanto à correta declaração. Outrossim, no projeto de alteração do sistema tributário nacional, é importante a criação de tributos que não precisem declarar, ou seja, já são descontados automaticamente na base de cálculo, v.g., o IOF ou a revogada CPMF, com isso, é uma eficaz ferramenta de combate à evasão fiscal.

A evasão fiscal é um problema mundial, com isso, é necessária uma cooperação internacional para reduzir a incidência desse óbice. Dessa maneira, alguns acordos foram tratados e um importante passo nessa direção foi o plano BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*). Nesse tocante, os países do G-20 e da OCDE, firmaram diretrizes de ações de políticas públicas para, principalmente, combater a evasão de divisas por empresas multinacionais. Vale lembrar como já dito anteriormente, que trilhões de dólares de várias partes do mundo estão em paraísos fiscais, e que uma parcela desse montante provém de atividades ilícitas. No que concerne às práticas do BEPS foram concluídas quinze ações¹²⁶, como transparência discal internacional, criar normas para evitar a dupla tributação, aprimorara a resolução de conflitos, etc.

¹²⁶ OCDE. *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project Explanatory Statement*. Disponível em: <https://www.oecd.org/ctp/beps-explanatory-statement-2015.pdf> Acesso em 08 de maio de 2021.

CONCLUSÃO

Esta exposição foi realizada com a finalidade de entender melhor sobre o assunto dos crimes contra a ordem tributária no Brasil. Nesse sentido, os artigos 1º e 2º da Lei 8.137/90 foram o âmago da presente pesquisa, haja vista que tratam da evasão fiscal. Dessa maneira, a partir da prática do delito pelo sujeito passivo da obrigação tributária, tem-se início uma série de procedimentos que começam com a fiscalização da autoridade fazendária até uma possível sanção judicial.

Vale recapitular concisamente tais procedimentos, começando pela esfera administrativa. Nessa direção, o Fisco observando uma possível infração irá notificar o investigado para a resolução da demanda, com isso, pode ocorrer o pagamento, a impugnação ou a revelia. Na primeira alternativa será extinta a pendência do contribuinte, já na segunda hipótese começará a fase contenciosa administrativa, por fim, com a omissão do responsável ficará concretizada a possibilidade de instauração de um processo judicial.

Quedando-se no momento pós impugnação do contribuinte, tem-se origem o processo administrativo fiscal. Desse modo, o contribuinte tem direito ao contraditório e ampla defesa, na esfera federal os trâmites serão realizados pelas delegacias regionais de julgamento. Depois da decisão cabe recurso ao CARF, após o julgamento desta instância, é possível recorrer para o CSRF. Por fim, com esta última decisão, se for a favor do contribuinte estará extinta a demanda discutida. Caso contrário, se for favorável ao Fisco acarretará no lançamento definitivo do crédito tributário e a inscrição do responsável na dívida ativa, em soma, poderá ter início a fase judicial.

Portanto, com o lançamento definitivo do crédito tributário, o sujeito ativo do delito pode ser processado civilmente e criminalmente. Na primeira hipótese, será proposta uma execução fiscal, com o objetivo de ressarcimento da importância devida, além das demais sanções cabíveis. Vale lembrar que ambos os processos são independentes um do outro, podendo ocorrer decisões distintas.

Em outra via, está a seara penal, onde o contribuinte será acusado de cometer alguma infração prevista na Lei 8.137/90. Insta abordar a necessidade do lançamento definitivo do crédito, referente aos crimes materiais dessa norma, para que possa ser oferecida a denúncia, de acordo com a Súmula Vinculante 24 do STF. Tais delitos possuem penas de detenção e multa. Ademais, foram analisadas jurisprudencialmente e doutrinariamente, circunstâncias que mereciam uma atenção especial, como a responsabilidade da pessoa jurídica, denúncia genérica, criminalização da inadimplência, etc.

Faz-se necessário expor os males que a evasão causa ao Brasil. Oportunamente, o montante deixado de arrecadar passa da casa dos 500 bilhões de reais por ano. Diante disso, o já deficiente sistema público de serviços perde mais verba, conseqüentemente, a população brasileira sofre, majoritariamente, as camadas mais populares, uma vez que não possuem o poder financeiro para procurar uma alternativa na iniciativa privada. Porém, é justo destacar que a terra tupiniquim é a nação que pior proporciona bem estar social, proporcionalmente, ao arrecadado, entre os 30 países com maior tributação.

Por fim, é válido evidenciar a forma de enfrentamento da evasão fiscal. Primeiramente, não é salutar proferir um discurso de erradicação da sonegação na sociedade, entretanto, é essencial almejar a máxima redução viável. Dessa forma, nos últimos anos é visto uma melhora na eficiência fiscalizatória das autoridades fazendárias. Nesse prisma, o aumento da tecnologia, uma crescente capacitação dos servidores públicos, cobrança dos grandes devedores, entre outras, acarreta maiores retornos ao Erário Público.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BITENCOURT, Cezar Roberto. Tratado de Direito Penal: Parte Geral. 17ª Edição. São Paulo. Saraiva, 2012.

BOTTINI, Pierpaolo; ESTELLITA, Heloisa. Com tese do STF sobre ICMS, não pagamento de outros tributos também será crime. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-dez-16/bottini-estellita-tese-stf-icms-vale-outros-tributos>. Acesso em: 06 de maio de 2021.

CAGLIARI, Arthur. Brasil é o país em que empresário gasta mais tempo para pagar imposto, diz Banco Mundial. Disponível em: <https://www1.folha.uol.com.br/mercado/2019/10/brasil-e-o-pais-em-que-empresario-gasta-mais-tempo-para-pagar-imposto-diz-banco-mundial.shtml>. Acesso em 06 de maio de 2021.

CÂMARA MUNICIPAL DE SÃO PAULO. Com R\$ 1,3 bi recuperados, CPI da Sonegação prepara relatório final. Disponível em <https://www.saopaulo.sp.leg.br/blog/com-r-13-bi-recuperados-cpi-da-sonegacao-prepara-relatorio-final/>. Acesso em 06 de maio de 2021.

CARNEIRO, Claudio. Processo Tributário: Administrativo e Judicial. 5ª edição. São Paulo. Saraiva, 2018.

HARADA, Kiyoshi. Direito Financeiro e Tributário. 19ª edição. São Paulo. Editora Atlas, 2010.

HENRY, JAMES S. The price of offshore revisited. Disponível em: https://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/Price_of_Offshore_Revisited_120722.pdf. P. 36, acesso em 06 de maio de 2021.

IBGE. Com pandemia, 20 estados têm taxa média de desemprego recorde em 2020. Disponível em <https://censo2021.ibge.gov.br/2012-agencia-de-noticias/noticias/30235-com-pandemia-20-estados-tem-taxa-media-de-desemprego-recorde-em-2020.html#:~:text=A%20taxa%20m%C3%A9dia%20de%20informalidade,39%2C9%20milh%C3%B5es%20de%20pessoas>. Acesso em 06 de maio de 2021.

INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO E TRIBUTAÇÃO. Estudo sobre sonegação fiscal das empresas brasileiras. Disponível em: <https://drive.google.com/file/d/1YqsYcbFHWBvZo0MZtdTvCAG98cZ3ooaA/view>. Acesso em 06 de maio de 2021.

INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO E TRIBUTAÇÃO: Quantidade de normas editadas no Brasil: 32 anos da Constituição Federal de 1988. Disponível em https://drive.google.com/file/d/1lqRDhY1k6Fd7nEr8uR_bde3VrWX5vwad/view. Acesso em 07 de maio de 2021.

IPEA. Custo e tempo do processo de execução fiscal promovido pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. Disponível: https://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/nota_tecnica/111230_notatecnicadiest1.pdf. Acesso em 05 de maio de 2021.

ISTOÉ. Operação ‘Quem Viver Verá’ mira em esquema de sonegação comandado por corretores. <https://istoe.com.br/operacao-quem-viver-vera-mira-em-esquema-de-sonegacao-comandado-por-corretores/>. Acesso em 06 de maio de 2021.

LIMA, Renato Brasileiro de. Legislação Criminal Especial Comentada. 8ª Edição. Jus Podivm, 2020.

MARTINS, Marcelo. Tributação, propriedade e igualdade fiscal : sob elementos de direito & economia. Rio de Janeiro. Elsevier, 2011.

MOREIRA, André. Elisão e Evasão Fiscal – Limites ao Planejamento Tributário. Disponível em: <https://sachacalmon.com.br/wp-content/uploads/2010/10/O-Planejamento-Tributario-sob-a-otica-do-Codigo-Tributario-Nacional.pdf>. Acesso em 03 de maio de 2021.

NUNES, Cleucio Santos. Curso de Direito Processual Tributário. Dialética, 2010.

OCDE. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project Explanatory Statement. Disponível em: <https://www.oecd.org/ctp/beps-explanatory-statement-2015.pdf>. Acesso em 08 de maio de 2021.

OLENIKE, João. Amaral, Gilberto. AMARAL, Letícia. Cálculo do IRBES (índice de retorno de bem estar a sociedade). Disponível em <https://drive.google.com/file/d/1rHzjen8VCiZ-bpMB2fAOmi8Y27ckBFWK/view>. Acesso em 06 de maio de 2021.

PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário Completo. 11ª edição. São Paulo. Saraiva, 2020.

RECEITA FEDERAL. Operação EX FUMO: Receita Federal, MPF e PF realizam operação contra sonegadores do setor de cigarros. Disponível em <https://receita.economia.gov.br/noticias/ascom/2017/julho/operacao-ex-fumo-receita-federal-do-brasil-mpf-e-pf-realizam-operacao-contrasonegadores-do-setor-de-cigarros>. Acesso em 06 de maio de 2021

RECEITA FEDERAL. Plano Anual da Fiscalização da Secretaria da Receita Federal do Brasil para o ano-calendário de 2019: quantidade, principais operações fiscais e valores esperados de recuperação de crédito tributário. Disponível em: https://receita.economia.gov.br/dados/resultados/fiscalizacao/arquivos-imagens/2019_05_06-plano-anual-de-fiscalizacao-2019.pdf. Acesso em 06 maio de 2021.

SCANDELARI, Gustavo et al. Direito Penal Econômico Administrativização do direito penal, criminal compliance e outros temas contemporâneos. 1ª edição. Paraná. Thoth, 2017.

SECRETARIA ESPECIAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Relatório Anual da Fiscalização. Disponível em <https://receita.economia.gov.br/dados/resultados/fiscalizacao/arquivos-e-imagens/plano-anual-de-fiscalizacao-resultados-de-2019-e-plano-para-2020.pdf>. Acesso em 06 de maio de 2021.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. Processo Tributário. 10ª edição. São Paulo. Atlas 2018.

SINDICATO NACIONAL DOS PROCURADORES DA FAZENDA NACIONAL.
Sonegação no Brasil – Uma Estimativa do Desvio da Arrecadação do Exercício de 2018.
Disponível em <http://www.quantocustaobrasil.com.br/artigos/sonegacao-no-brasil-uma-estimativa-do-desvio-da-arrecadacao-do-exercicio-de-2018>. Acesso em 06 de maio de 2021.