



UEPB

**UNIVERSIDADE ESTADUAL DA PARAÍBA
CAMPUS I
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
CURSO DE BACHARELADO EM DIREITO**

VINÍCIUS VASCONCELOS BRONZEADO

**MITIGAÇÃO DA PUNIBILIDADE NOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA:
SUPRESSÃO DA PENA E DESESTÍMULO AO *COMPLIANCE* TRIBUTÁRIO**

**CAMPINA GRANDE
2020**

VINÍCIUS VASCONCELOS BRONZEADO

**MITIGAÇÃO DA PUNIBILIDADE NOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA:
supressão da pena e desestímulo ao *compliance* tributário**

Trabalho de Conclusão de Curso (Monografia) apresentado à Coordenação do Curso de Direito, da Universidade Estadual da Paraíba, como requisito parcial à obtenção do título de Bacharel em Direito.

Área de concentração: Estado e política tributária.

Orientador: Prof. Dr. Alexandre Henrique Salema Ferreira

**CAMPINA GRANDE
2020**

É expressamente proibido a comercialização deste documento, tanto na forma impressa como eletrônica. Sua reprodução total ou parcial é permitida exclusivamente para fins acadêmicos e científicos, desde que na reprodução figure a identificação do autor, título, instituição e ano do trabalho.

B869m Bronzeado, Vinicius Vasconcelos.
Mitigação da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária [manuscrito] : supressão da pena e desestímulo ao *compliance* tributário / Vinicius Vasconcelos Bronzeado. - 2020.
52 p.
Digitado.
Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Direito) - Universidade Estadual da Paraíba, Centro de Ciências Jurídicas , 2020.
"Orientação : Prof. Dr. Alexandre Henrique Salema Ferreira , Coordenação do Curso de Direito - CCJ."
1. Sonegação fiscal. 2. Conformidade tributária. 3. Direito Penal Tributário. I. Título
21. ed. CDD 343

VINÍCIUS VASCONCELOS BRONZEADO

MITIGAÇÃO DA PUNIBILIDADE NOS CRIMES CONTRA A ORDEM
TRIBUTÁRIA: SUPRESSÃO DA PENA E DESESTÍMULO AO COMPLIANCE
TRIBUTÁRIO

Trabalho de Conclusão de Curso
(Monografia) apresentado à
Coordenação do Curso de Direito, da
Universidade Estadual da Paraíba,
como requisito parcial à obtenção do
título de Bacharel em Direito.

Área de concentração: Estado e
política tributária.

Aprovada em: 15/12/2020.

BANCA EXAMINADORA

ALEXANDRE HENRIQUE SALEMA Assinado de forma digital por ALEXANDRE
FERREIRA:42098505434 HENRIQUE SALEMA FERREIRA:42098505434
Dados: 2020.12.17 16:11:40 -03'00'

Prof. Dr. Alexandre Henrique Salema Ferreira (Orientador)
Universidade Estadual da Paraíba (UEPB)



Prof. Dra. Nadine Gualberto Agra
Universidade Estadual da Paraíba (UEPB)/Uninassau



Prof. Dr. Geraldo Medeiros Júnior
Universidade Estadual da Paraíba (UEPB)

A minha mãe, minha avó Maria Almeida e minha tia Sheila, pelo papel fundamental desempenhado na minha formação enquanto ser humano, assim como pelo amor incondicional e pela confiança em mim depositada, DEDICO.

AGRADECIMENTOS

Ao meu orientador e amigo, professor Alexandre Salema, pela presteza, atenção e respeito que sempre teve para comigo, bem como pela excelência de suas contribuições ao longo das três oportunidades em que pude tê-lo como orientador; por sempre ter sido, dentro de sala de aula, um exemplo de ser humano e de profissional; e por ter colaborado, ainda que de modo involuntário, para a potencialização do meu interesse pela área do Direito Tributário e para que eu dirimisse, desde há muito, eventuais dúvidas sobre a carreira que pretendo seguir.

Aos avaliadores deste TCC, professora Nadine Agra e professor Geraldo Medeiros, pelas dicas valiosas que me deram na reta final desta pesquisa.

A seu Jadir e dona Lena, pelos serviços prestados na cantina, e a seu Djalma e Marquinhos, pelos serviços prestados na *xerox*, bem como aos vigilantes, auxiliares de serviços gerais e servidores técnico-administrativos em geral. Dentre estes, agradeço a todos os secretários do Curso pelo elevado grau de empenho no exercício de suas funções, em especial a Lorena e Joseilton, pela atenção e paciência para comigo, assim como pela amizade. Do mesmo modo, a todos os bibliotecários do CCJ, em específico na figura de Fernanda, pela presteza e paciência para com os discentes.

A todos os docentes, pelos valiosos ensinamentos, aqui representados de forma simbólica pela pessoa do professor Hugo César de Gusmão, e, sobretudo, àqueles que assumiram as difíceis responsabilidades de coordenar o Curso ou de dirigir o Centro, a exemplo da professora Raissa Melo e do professor Laplace Guedes.

A todos os colegas do MAPP, pela amizade e pelo apoio demonstrado durante o convívio no ambiente de trabalho, incluindo-se aí os alunos extensionistas, os vigilantes, as auxiliares de serviços gerais e demais funcionários diretamente vinculados à Pró-Reitoria de Cultura da UEPB.

A todos os ex-colegas de trabalho da Secretaria de Finanças do Município de Esperança-PB, pela amizade, em especial ao Secretário da Pasta e às colegas do Setor de Tributos, por terem compartilhado comigo o prazer de desempenhar atividades relacionadas à carreira que pretendo seguir.

Ao IELA – Instituto de Estudos Latino-Americanos, vinculado ao departamento de Economia da UFSC, por contribuir diretamente para a minha formação intelectual e acadêmica, através da promoção de estudos sistemáticos a respeito da condição de dependência e subdesenvolvimento que assola os povos latino-americanos há mais de 500 anos, inclusive mediante oferta de cursos de alto nível na modalidade EaD.

A meu pai, Daniege e Amanda, pelo amor e incentivo.

Ao meu tio Barreto, pelo afeto e por ter despertado em mim, desde muito cedo, o gosto pela leitura, por meio do exemplo e dos inúmeros passeios em livrarias.

A minha tia Ina e meu tio Ericcson, pelo carinho e apoio a mim dedicados, tendo este último fomentado em mim o interesse pelo Direito Tributário e me agraciado com enriquecedoras conversas sobre suas aventuras no desempenho das funções de Auditor Fiscal, exercidas nas longínquas fronteiras do território brasileiro.

A Silvânia, pelo convívio, dedicação e cuidado desde a minha infância.

Aos demais familiares, como primos, tios, avós e tios-avós, por fazerem parte da minha vida. Incluem-se aí aqueles com pouquíssimo ou nenhum vínculo sanguíneo, mas que assumiram esse *status* em razão da convivência, em especial ao pessoal de Aracaju/SE e do sítio Cisplatina, em Pedra Lavrada/PB.

Ao meu bisavô Duda (*in memorian*) e à minha bisavó Julia (*in memorian*), por terem criado sete filhos em meio a tantas dificuldades e à severidade que desafia o homem do campo, tornando-os pessoas dignas e honestas, qualidades que têm sido transmitidas de geração em geração.

Aos amigos que, de algum modo, me ajudaram a aguentar a pressão dos momentos finais deste Curso: Uirá Agra, Bráulio Filho, Debora Oliveira, Lucas Barreto, Alessandra Rocha, Emmanuel Rocha, Thais Soares, Emanuely Nogueira, Ramyrez Ramonn e os amigos da banda Bakamarte.

Aos meus *pets*, Laila e Thor, pelos momentos de descontração e consequente alívio do estresse durante todos esses anos.

A Deus, pela proteção e bênçãos recebidas.

Por último, gostaria de agradecer à vida, por ser minha melhor professora, tendo me ensinado à respeito do dever de perdoar e do direito de ser perdoado,

bem como sobre as possibilidades de errar e aprender com os erros, quantas vezes for preciso para manter-me em constante aprendizado.

“A história do subdesenvolvimento latino-americano é a história do desenvolvimento do sistema capitalista mundial.”

(Ruy Mauro Marini)

RESUMO

Este trabalho de conclusão de curso teve por objetivo geral investigar se, e de que maneira, a sistemática vigente de mitigação da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária no Brasil encoraja a tomada de decisão dos agentes econômicos em relação à sonegação fiscal. À respeito da metodologia de pesquisa, pode-se dizer que, quanto às técnicas de levantamento de dados utilizados, classifica-se como de tipo bibliográfico e documental. No que concerne ao método que proporcionará as bases lógicas da investigação, empregou-se o método dedutivo, de modo que procurou-se investigar as premissas adotadas a fim de julgar a validade da conclusão daí decorrente. As premissas foram a de que na criminalidade econômica, a possibilidade de supressão da aplicação da pena encoraja e incentiva o delinquente; e de que a atual sistemática de mitigação da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária adotada no Brasil possibilita a supressão da aplicação da pena. Ao final da pesquisa, mediante os resultados obtidos, as premissas confirmaram-se verdadeiras, de modo que é lícito concluir que a sistemática de mitigação da punibilidade nos crimes tributários acaba por encorajar a sonegação.

Palavras-Chave: Sonegação fiscal. Conformidade tributária. Extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária. Suspensão da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária.

ABSTRACT

This final paperwork has the general objective of investigating whether, and in what way, the current system of mitigating punishment in crimes against the tax order in Brazil encourages the decision-making of economic agents in relation to tax evasion. Regarding the research methodology, it can be said that, as for the data collection techniques used, it is classified as bibliographic and documentary. With regard to the method that will provide the logical basis of the investigation, the deductive method was used, so that we could try to investigate the premises adopted in order to judge the validity of the resulting conclusion. The premises were that in economic crimes, the possibility of suppressing the application of the penalty, encourages and incentivizes the delinquent; and also, that the current system of reducing punishment in crimes against the tax order adopted in Brazil makes it possible to suppress the application of the penalty. At the end of the research, based on the results acquired, the premises were confirmed to be true, so it is reasonable to conclude that the system of mitigating punishment in tax crimes ends up encouraging tax evasion.

Keywords: Tax evasion. Tax compliance. Extinction of criminal liability in tax crimes. Suspension of criminal liability in tax crimes.

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	11
2	ABORDAGEM ECONÔMICA DA CONFORMIDADE TRIBUTÁRIA ..	16
2.1	A ausência de pena e o incentivo à sonegação fiscal	16
2.2	A teoria econômica da criminalidade e a sonegação fiscal	16
2.3	Compliance tributário	18
2.4	Tax morale	19
2.5	A necessidade de dissuasão no enfrentamento da sonegação.....	20
3	A POSSIBILIDADE DE SUPRESSÃO DA APLICAÇÃO DA PENA NOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA	22
3.1	Direito Penal Tributário	23
3.2	Constituição do crédito tributário	29
3.3	A mitigação da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária no Brasil	34
3.4	A mitigação da punibilidade nos crimes tributários em comparação a outros ordenamentos jurídicos	40
4	CONSIDERAÇÕES FINAIS	44
	REFERÊNCIAS	47

1 INTRODUÇÃO

A Constituição Federal de 1988, em seu art. 3º, aponta os objetivos fundamentais da República brasileira, conforme a seguir transcrito:

Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:
I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;
II - garantir o desenvolvimento nacional;
III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;
IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação. (BRASIL, 1988).

Certamente, essas metas não foram alçadas ao *status* de objetivos fundamentais da República por acaso. Sua realização, por sua vez, está condicionada ao que se denomina Atividade Financeira do Estado, que consiste no “conjunto de ações do Estado para a obtenção da receita e realização dos gastos para o atendimento das necessidades públicas” (TORRES, 2010, p. 3). As necessidades coletivas são entendidas como uma abstração do conjunto total de necessidades individuais. Na medida em que essas necessidades concretas são as mais variadas possíveis e o Estado se depara com a finitude de recursos públicos à sua disposição – ou seja, na medida em que o Estado não pode satisfazer todas as necessidades humanas –, é necessário estabelecer, por meio de um processo político, quais necessidades deverão ser satisfeitas pelo Poder Público. No Brasil, a definição de quais necessidades estarão sujeitas à atuação do Estado se dá por meio de um processo político democrático representativo.

É por meio da atividade financeira do Estado que se pode promover aqueles objetivos fundamentais estabelecidos pelo poder constituinte e citados acima. Isso porque, conforme descrito por Baleeiro (apud COSTA; PUCCIONI, 2018, p. 12), a “atividade financeira consiste em obter, criar, gerir e despender o dinheiro indispensável às necessidades cuja satisfação o Estado assumiu [...]”. Por causa dessa atividade, obtém-se as receitas que farão frente às despesas públicas. É de se destacar, nesse sentido, o caráter instrumental dessa atividade financeira, uma vez que “viabiliza a consecução das políticas públicas, as quais traduzem os objetivos estatais fixados pelo processo político (ex: educação, saúde, segurança pública, transporte etc.)” (COSTA; PUCCIONI, 2018, p. 12). Mais além, viabiliza, enfim, o desempenho de qualquer atividade que se encontre sob o dever do Estado.

A relevância da arrecadação tributária no decorrer desse processo revela-se incontestável. Segundo Torres (2010), as receitas públicas tributárias são a principal fonte de financiamento estatal. Por meio dos tributos “o Estado obtém os recursos patrimoniais que serão empregados nas despesas públicas, todas vinculadas, no caso do Brasil, como já ressaltamos, aos objetivos fundamentais descritos na Constituição” (BASTOS, 2006, p. 145). Nesse contexto, a arrecadação tributária do Estado brasileiro no ano de 2019 foi de 33,17% do Produto Interno Bruto (PIB), conforme dados do Tesouro Nacional Transparente (2019), o que corresponde a cerca de 2,4 trilhões de reais¹. Ocorre, entretanto, que esse montante de recursos não costuma ser empregado de forma adequada pelos gestores públicos, de modo que os tributos não retornam para a sociedade em forma de contrapartidas socioeconômicas proporcionalmente ao esforço financeiro privado destinado à manutenção financeira do Estado. De acordo com dados consolidados pelo movimento Auditoria Cidadã da Dívida (2020), a execução do orçamento do Governo Federal em 2019 dedicou 38,27% do seu total a pagamentos de “juros e amortizações da dívida” pública². Isso corresponde, aproximadamente, a um pagamento de 2,8 bilhões de reais por dia com juros e amortizações dessa dívida no ano de 2019. Ao fim desse exercício financeiro, foi pago um valor nominal de cerca de 1 trilhão e 37 bilhões de reais sob a rubrica de juros e amortizações da dívida. Por outro lado, os gastos com saúde e educação foram, cada um, de 4,21% e 3,48% do orçamento federal executado. O maior programa social do país, o Bolsa Família, que visa beneficiar cidadãos em condição de pobreza ou extrema pobreza, custou aos cofres públicos míseros 0,5% do orçamento. Segurança pública, ciência e tecnologia, e cultura custaram, respectivamente, 0,33%, 0,23% e 0,03% do orçamento público.

Não bastasse essa situação, um sério agravante consiste nos altos índices de sonegação fiscal no país. Estima-se que o país perde, anualmente, cerca de R\$ 570 bilhões de receitas tributárias sonegadas (UNAFISCO NACIONAL, 2018). Quando essa média é comparada aos R\$ 2,4 trilhões arrecadados em 2019, percebe-se a gravidade do problema. A título de ilustração, seria possível pagar um ano do benefício

¹ Estima-se que com esse valor seria possível receber 50 salários-mínimos mensalmente por cerca de 4,4 milhões de anos (IMPOSTÔMETRO, 2020).

² Esse fato indica que, ao contrário do propugnado pelo liberalismo vulgar, a crise econômica do Estado brasileiro possui um caráter sobretudo financeiro, e não apenas fiscal (OURIQUES, 2015). Nesse sentido, ajustes e arrochos fiscais, por si só, não implicam senão numa maior proporção de recursos públicos apropriados pelo sistema da dívida e numa menor parcela destinada, especificamente, aos serviços públicos e às políticas sociais.

básico do Bolsa Família (R\$ 89,00 x 12 meses) para cerca de 530 milhões de pessoas caso aquele montante de R\$ 570 bilhões não houvesse sido sonegado em um ano (SINPROFAZ, 2020). Diante desse quadro, percebe-se a importância do estudo do tratamento penal dado pela legislação brasileira aos crimes contra a ordem tributária. O presente trabalho tem, portanto, o objetivo de investigar o que se aponta como uma das principais causas da sonegação fiscal no Brasil: a atual sistemática de mitigação da punibilidade nos crimes contra a ordem fiscal. Da forma como delineada pela legislação e pelo entendimento firmado pelos tribunais superiores, é possível que o sonegador veja a legítima pretensão punitiva do Estado contra ele extinta ou suspensa em razão, respectivamente, do pagamento ou do parcelamento dos tributos devidos ao Erário.

Face a esse contexto, coloca-se o seguinte problema: como a atual *sistemática de mitigação da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária* em decorrência do pagamento ou parcelamento do tributo devido influencia as decisões dos agentes econômicos acerca da sonegação fiscal? E aqui é importante revelar que partimos do pressuposto de que a legislação tributária brasileira termina por encorajar, de alguma forma, os agentes econômicos em relação à sonegação. Essa questão tem sua importância justificada quando se reflete acerca de um desafio que o Estado brasileiro precisa enfrentar: fazer com que os agentes econômicos tenham motivações concretas para estar em dia com suas obrigações tributárias e em conformidade com a legislação tributária, estimulando o cumprimento voluntário das obrigações tributárias e dissuadindo a evasão fiscal. Tal esforço é imprescindível, em razão da centralidade da atividade financeira do Estado, para a efetivação de objetivos essenciais a uma sociedade, como a promoção do desenvolvimento, a erradicação da pobreza e o combate à desigualdade.

Conforme definições de Marconi e Lakatos (2003, p. 163-185), esta pesquisa empregará técnicas de levantamento de dados consistentes em pesquisa bibliográfica e pesquisa documental. No primeiro caso, serão consultados livros, periódicos, pesquisas e trabalhos acadêmicos em geral, assim como publicações *online*. Utilizaremos dados que foram originalmente levantados, interpretados e/ou resumidos por certos movimentos e entidades privadas, como a UNAFISCO³, a *Auditoria Cidadã*

³ Ver UNAFISCO NACIONAL, 2018.

da Dívida⁴, o Quanto Custa o Brasil⁵, o Impostômetro⁶, entre outros, além de dados oficiais disponibilizados por diferentes órgãos públicos, publicações parlamentares e administrativas, bem como decisões judiciais.

Quanto ao método que proporcionará as bases lógicas da investigação, entendido aqui como “o conjunto de atividades sistemáticas e racionais que, com maior segurança e economia, permite alcançar o objetivo” (MARCONI; LAKATOS, 2003, p. 83) estabelecido pelo pesquisador, elegeu-se o método dedutivo. Tendo em vista o objetivo geral desta pesquisa, o movimento a ser feito será o seguinte: procurar-se-á investigar as premissas adotadas a fim de julgar a validade da conclusão daí decorrente. Trata-se de um silogismo, em que a premissa maior (p1) deverá conter o termo maior (X) e o termo médio (Y), de modo que $p1 = Y \rightarrow X$. A premissa menor (p2), por sua vez, deve contar com o termo menor (Z) e o termo médio (Y), de forma que $p2 = Z \rightarrow Y$. Por fim, para que a conclusão (C) seja considerada necessariamente verdadeira, deverá consistir numa afirmativa em que o termo menor (Z) funcione como sujeito, e o termo maior (X), como predicado, respeitando, portanto, à seguinte fórmula: $c = Z \rightarrow X$, em que o termo médio (Y) não poderá fazer parte dessa assertiva.

Em síntese, para que o raciocínio dedutivo possa confirmar-se necessariamente verdadeiro, é preciso que, ao fim das investigações, a premissa maior (p1) e a premissa menor (p2) hajam sido comprovadas verdadeiras, chegando-se ao seguinte cenário:

- a. $p1 = Y \rightarrow X$
- b. $p2 = Z \rightarrow Y$
- c. $C = Z \rightarrow X$

Em que:

- a. $X =$ *encorajamento da delinquência/sonegação*
- b. $Y =$ *possibilidade de supressão da aplicação da pena*
- c. $Z =$ *sistemática vigente de mitigação da punibilidade*

⁴ Ver AUDITORIA CIDADÃ DA DÍVIDA, 2020.

⁵ Ver SINPROFAZ, 2020.

⁶ Ver IMPOSTÔMETRO, 2020.

No que tange ao conteúdo das premissas e dos termos nela envolvidos, pode-se dizer que a premissa maior (p1) seria a de que “na criminalidade econômica, a possibilidade de supressão da aplicação da pena encoraja e incentiva o delinquente” ($Y \rightarrow X$). A premissa menor (p2) consistiria na afirmativa de que “a atual sistemática de mitigação da punibilidade nos crimes tributários adotada no Brasil possibilita a supressão da aplicação da pena” ($Z \rightarrow Y$). A conclusão (C) seria, portanto, a de que a mencionada “sistemática de mitigação da punibilidade nos crimes tributários adotada no Brasil encoraja a sonegação” ($Z \rightarrow X$). Para que a conclusão seja julgada falsa, algumas das premissas devem revelar-se falsa. Assim, “se todas as premissas são verdadeiras, a conclusão *deve ser verdadeira*. [...] [Neste caso,] toda informação ou conteúdo fatural da conclusão já estava, pelo menos implicitamente, nas premissas” (MARCONI; LAKATOS, 2003, p. 91-92, grifo dos autores).

Este texto é estruturado em quatro capítulos, sendo o primeiro deles esta introdução. O segundo traz uma aproximação à abordagem econômica da conformidade tributária a fim de identificar o papel e a atuação que se espera do Estado na dissuasão da sonegação fiscal. O terceiro, por sua vez, percorre rapidamente os aspectos gerais do Direito Penal Tributário e do bem jurídico a que se propõe tutelar, para, então, investigar a sistemática brasileira de mitigação da punibilidade nos crimes tributários e, ao fim, confronta-la com o panorama internacional a respeito do tema. Por último, o quarto capítulo traz nossas considerações finais, em que se retoma o problema e o objetivo geral da pesquisa mediante apresentação dos resultados encontrados, revisando o percurso metodológico percorrido a fim de verificar sua confiabilidade.

2 ABORDAGEM ECONÔMICA DA CONFORMIDADE TRIBUTÁRIA

2.1 A ausência de pena e o incentivo à sonegação fiscal

Sabe-se que a criminalização de condutas ardilosas contra a ordem tributária destina-se, entre outros, a influenciar o agente econômico na decisão acerca da sonegação fiscal de modo a dissuadi-lo. Nesse sentido, desperta interesse a função preventiva associada à sanção penal e os casos em que há a possibilidade de anulação dos efeitos jurídicos decorrentes de uma condenação criminal. Nesta pesquisa, parte-se do pressuposto de que, no combate aos crimes contra a ordem tributária, o Estado brasileiro encoraja, potencialmente, o sujeito passivo a não cumprir suas obrigações tributárias, uma vez que uma eventual condenação criminal transitada em julgado pode ter seus efeitos jurídicos concretamente anulados simplesmente com o pagamento de uma dívida pecuniária – nesse caso específico, com o pagamento dos débitos tributários (GIUSTINA, 2019, p. 52).

Nesse sentido, face à possibilidade de supressão da aplicação da pena em decorrência da atual sistemática de mitigação da punibilidade nos crimes contra a ordem fiscal, tem-se a ineficácia da tutela penal sobre esse bem jurídico. Mais ainda, pode-se reconhecer que isso influencia o comportamento racional de um possível sonegador no momento que decide cometer ou não o crime. Na medida em que o delinquente percebe uma fissura na tutela penal da ordem tributária, vislumbra a possibilidade de, após enriquecer indevidamente, escapar de eventual sanção penal após detecção do crime por meio de um simples pagamento da dívida, seja antes ou após o trânsito em julgado da condenação criminal. Cabe mencionar, aqui, a fala de Peleteiro (2018, p. 23) no sentido de que

[...] o delinquente tem conhecimento que, além da possibilidade da infração passar despercebida no âmbito administrativo, é possível obter êxito na defesa tanto na seara administrativa quanto na seara penal. E, se tudo falhar, transcorrida todas as instâncias administrativas e judiciais, ainda há a possibilidade de elidir a aplicação da pena pelo pagamento (ALENCAR, 2008, p. 154). Ademais, não há nenhum efeito da reincidência no instituto, podendo o sonegador contumaz reiterar a conduta várias vezes e se ver sempre beneficiado pela extinção da punibilidade.

2.2 A teoria econômica da criminalidade e a sonegação fiscal

O presente pressuposto encontra fundamentos válidos numa perspectiva de investigação que parte do referencial teórico da Análise Econômica do Direito, sobretudo a partir da Teoria Econômica da Criminalidade. É investigada, aqui, a tendência de que a empresa envolvida em atos de corrupção ou sonegação fiscal sopesse a vantagem a ser auferida ilicitamente frente aos riscos relacionados à condenação e à punição. Em suma, de uma perspectiva econômica, “os indivíduos avaliam o valor esperado da evasão” (MARTINEZ, 2014, p. 327). A Teoria Econômica do Crime, idealizada por Gary Becker (1968), explica que a prática de um ilícito está condicionada à avaliação racional que o indivíduo faz a respeito da utilidade esperada daquele ato. Sob esse ponto de vista, “[...] o indivíduo que comete um crime de cunho econômico pode ser considerado uma espécie de ‘empresário’, [...] [e, como tal,] “seu objetivo primordial vem a ser o lucro obtível em cada empreitada” (DOS SANTOS et al, 2015, p. 311). No entanto, nesse mercado há grandes possibilidades de que a atividade ilícita cometida seja detectada e, conseqüentemente, seja imputada ao indivíduo uma sanção (DOS SANTOS et al, 2015, p. 311). Por isso,

[...] a decisão de cometer ou não o crime resultaria de um processo de maximização da utilidade esperada, em que o indivíduo confrontaria, de um lado, os potenciais ganhos resultantes da ação criminosa, o valor da punição e as probabilidades de detenção e aprisionamento associadas e, de outro, o custo de oportunidade de cometer crimes [...] (CERQUEIRA; LOBÃO, 2004, p. 247).

O fator econômico envolvido nas sanções atua como um mecanismo de prevenção geral para que outras empresas se sintam desestimuladas a cometer as mesmas infrações, notadamente em razão da possibilidade de que os riscos decorrentes da prática dos atos ilícitos sejam maiores do que as vantagens daí obtidas. A ideia de que o descumprimento da legislação tributária está correlacionado negativamente à probabilidade de detecção e ao grau de punição correspondente foi inicialmente popularizada por Allingham e Sandmo (1972), a partir dos estudos de Becker (1968) acerca da teoria econômica do crime. Segundo os autores, a taxa de evasão fiscal seria determinada pelo nível de dissuasão adotado pelo Estado, o que compreende a fiscalização – ameaça de detecção – e a aplicação de sanções (FELD; FREY, 2007, p. 2). A taxa de evasão fiscal relaciona-se, portanto, inversamente ao nível de *compliance* tributário.

2.3 *Compliance* tributário

O termo inglês *compliance* pode ser traduzido para o português como *conformidade* ou *observância*. No âmbito fiscal, consiste na observância e no cumprimento voluntários das obrigações tributárias. Depende, portanto, de uma atuação espontânea por parte do contribuinte a fim de evitar a sonegação fiscal. Tem como plano de fundo uma relação complexa entre agentes econômicos e Estado, representado pelas autoridades fazendárias, em que cada uma das partes possui interesses distintos – no mais das vezes, antagônicos – e deve levar em conta os direitos e deveres recíprocos. Percebe-se que, em razão dessa dinâmica, a promoção da conformidade tributária espontânea depende de uma cooperação entre os contribuintes e o Poder Público, sobretudo porque o poder de regulação estatal permite, em certa medida, modelar os comportamentos dos agentes econômicos. De acordo com Feld e Frey (2007), a pergunta-chave para a abordagem econômica do *compliance* tributário consiste em o que motiva as pessoas a pagarem tributos. É certo que a motivação dos contribuintes no cumprimento voluntário de suas obrigações tributárias é influenciada pela sua percepção acerca das instituições estatais, das políticas governamentais e do tratamento dispensado pelas autoridades tributárias. Assim, pode-se falar em *compliance* cooperativo enquanto uma relação entre a Administração Tributária e o contribuinte, voltada a promover o cumprimento voluntário das obrigações tributárias a fim de prevenir controvérsias na relação jurídico-tributária e reduzir custos administrativos (UGARTE et al., 2015, p. 7). O *compliance* cooperativo é, então, uma ferramenta em favor da *gestão dos riscos de descumprimento*, entendida como

[...] un método sistemático mediante el cual la administración tributaria toma decisiones sustanciales sobre qué intervenciones podrían estimular el cumplimiento de manera efectiva y evitar el incumplimiento, basadas en el conocimiento de la conducta de los contribuyentes [...] (OCDE, 2013, p. 45).

Alguns autores têm procurado demonstrar, portanto, dentro desse espírito de cooperação, a eficiência de uma combinação bem planejada entre incentivos positivos e negativos – recompensas e punições – na busca pelo aumento dos níveis de conformidade tributária. Segundo Bazart e Pickhardt (2009, p. 4) e Falkinger e Walther (1991) demonstraram, no início da década de 1990, que a combinação de medidas de dissuasão com recompensas traduz melhores resultados no estímulo ao

compliance do que um sistema de dissuasão puro. Alm, Jackson e McKee (1992) foram os primeiros a testar, de forma experimental, o efeito das recompensas positivas no problema da evasão fiscal, corroborando a influência dos incentivos positivos no *compliance* tributário (BAZART; PICKHARDT, 2009, p. 4). Na mesma direção, Bazart e Pickhardt (2009, p. 4) relembram o trabalho do suíço Benno Torgler, que em 2003 realizou um experimento com contribuintes na Costa Rica a fim de analisar estratégias de estímulo à conformidade tributária para além da punição. As melhores taxas de *compliance* foram alcançadas junto a contribuintes submetidos a um esquema de recompensas.

2.4 Tax morale

A *tax morale*, ou seja, a motivação do contribuinte frente ao Estado é entendida por Feld e Frey (2007, p. 2 - 3) como fator central na determinação do *compliance* tributário. Cabe mencionar que o termo inglês *morale*, distinto de *moral*, significa, entre outros, um estado de espírito que envolve autoestima, confiança e/ou lealdade em relação a algo ou alguém. Enquanto que na obra precursora de Allingham e Sandmo a *tax morale* atua sobre o *compliance* tributário de forma meramente residual e não decorre diretamente da interação entre contribuinte e Estado, em Feld e Frey o comportamento das autoridades e das instituições, e o tratamento que dão aos cidadãos, bem como as políticas governamentais, dão forma a uma espécie de contrato psicológico complexo entre aqueles dois atores. Nesse contexto, “the psychological tax contract presupposes that taxpayers and the tax authority treat each other like partners, i.e. with mutual respect and honesty” (FELD; FREY, 2007, p. 4). Assim, variáveis como reciprocidade, legitimidade e respeito entre contribuintes e autoridades, além de questões éticas e morais, são também levadas em consideração (BAZART; PICKHARDT, 2009). Desse modo, “quanto mais o indivíduo tivesse dentro de si um senso moral (ou ético, em última instância), maior seria o seu senso de *compliance* tributário” (MARTINEZ, 2014, p. 330).

No Brasil, mais recentemente, Coelho e Oliveira (2019), ao analisar o impacto de uma efetiva progressividade fiscal na *tax morale*, demonstraram que quanto menor for a *tax morale* do agente econômico, mais justificável ele poderá considerar o ato de evadir de tributos (COELHO; OLIVEIRA, 2019, p. 35 – 36). Dentre os elementos que atuam sobre a motivação dos contribuintes alguns se destacam, como a percepção

que os indivíduos possuem da corrupção estatal no seu país e a progressividade fiscal. Quanto mais os agentes privados percebem o Estado como corrupto e quanto maior for a injustiça na distribuição da carga tributária no país – ou seja, quanto menor a progressividade fiscal -, maior será a probabilidade de se evadir tributos (COELHO; OLIVEIRA, 2019, p. 45). Atua ainda sobre formação da *tax morale* o que os agentes privados esperam receber do Estado em troca do cumprimento da legislação. A transparência no âmbito estatal, o retorno dos tributos pagos na forma de serviços e políticas públicas, além do reconhecimento e da valorização dos indivíduos que procuram cumprir espontaneamente a legislação estatal são fatores que motivam esses agentes a permanecerem em *compliance*. Ainda segundo Feld e Frey (2007), se é violada a equivalência entre os tributos recebidos pelo Estado e os bens e serviços que retornam à população – seja pelo excesso da carga tributária, seja pela deficiência na oferta de serviços e políticas públicas –, os indivíduos podem acreditar que há uma justificativa para sonegar tributos ou descumprir a legislação. Pesquisas empíricas foram realizadas a fim de verificar o papel desses fatores no cumprimento da legislação. Bazart e Pickhardt (2009, p. 5), ao afirmar que “the provision of public goods may favor taxpayers’ honesty”, apontam trabalhos que trazem evidências empíricas no sentido de que o efetivo fornecimento de serviços públicos estimula uma espécie de senso de dever cívico nos contribuintes, tais como as obras de Alm, Jackson e McKee (1992) e Alm, McClelland e Schulze (1992) que se propuseram a investigar o que leva as pessoas a pagarem tributos.

2.5 A necessidade de dissuasão no enfrentamento da sonegação

Diante do exposto, aponta-se a existência de inúmeras evidências no sentido de que o cumprimento espontâneo da legislação tributária não pode ser explicado tão somente por meio de uma abordagem econômica que tenha um enfoque limitado aos riscos e vantagens envolvidos na sonegação - como é a abordagem inicialmente trabalhada por Allingham e Sandmo - sem que se leve em consideração elementos compreendidos na *tax morale*. De acordo com Feld e Frey (2007, p. 11), as evidências sugerem que a dependência exclusiva de mecanismos de dissuasão (repressão) não é uma estratégia razoável para o aumento do *compliance*. Deve-se, portanto, buscar também recompensar empresas que obedecem a procedimentos de integridade, de auditoria e de controle interno a fim evitar a sonegação fiscal e o cometimento de

outros ilícitos contra a administração pública. No entanto, isso não significa que as técnicas tradicionais de dissuasão à criminalidade econômica tenham menor importância do que os estímulos voltados ao incremento da motivação dos agentes econômicos; ou ainda, que essas técnicas não sejam mais necessárias. Cabe mencionar ainda que, conforme Andreoni (et al, 1998, p. 818), as questões acerca dos efeitos dissuasivos associados à probabilidade de detecção e à consequente penalidade ocupam um papel central no que diz respeito ao *compliance* tributário. Klepper e Nagin (1989), por sua vez, reforçam a importância do efeito dissuasivo da persecução penal, uma vez que os agentes econômicos levam em conta os efeitos de suas ações sobre os riscos de detecção e condenação criminal; esses riscos, por sua vez, possuem impacto importante em quão dispostos aqueles indivíduos estarão a se engajar na sonegação fiscal.

Em verdade,

[...] como as atitudes sociais e morais – que certamente têm um papel muito importante – são muito lentas em promover as mudanças necessárias e não são facilmente afetadas por políticas públicas, estudar o sistema de imposição padrão, baseado no binômio auditoria mais penalidade, ainda permanece crucial. **As evidências empíricas sugerem que um regime mais estrito de imposição (maior probabilidade de detecção e maior punição) provavelmente irá induzir a uma maior obediência.** (SIQUEIRA; RAMOS, 2006, p. 402, grifo nosso).

Importa saber, então, que a ineficácia do Estado na persecução penal ao delinquente econômico, em razão de limitações nas possibilidades de detecção e punição, mitiga importantes fatores dissuasivos que atuam diretamente sobre a motivação do agente econômico de modo a reduzir a utilidade que ele espera obter com o cometimento desse ilícito e a tornar desencorajadora a relação entre possíveis riscos e vantagens envolvidos na prática desse ato.

3 A POSSIBILIDADE DE SUPRESSÃO DA APLICAÇÃO DA PENA NOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

Procura-se compreender os impactos da extinção ou suspensão da punibilidade em decorrência, respectivamente, do pagamento ou do parcelamento do crédito tributário na efetividade da proteção do bem jurídico tutelado pelos crimes contra a ordem tributária. É preciso, então, iniciar a investigação a partir de um delineamento geral do Direito Penal Tributário, partindo, em seguida, para o estudo do tratamento legal dispensado, no Brasil, à mitigação da punibilidade nessa espécie de crimes. Este estudo permitirá verificar, dentre outros, se aquele que comete crimes contra a ordem tributária, compreendidos no conjunto de *crimes de colarinho branco*, é objeto de um tratamento de política criminal privilegiado em decorrência da existência de possibilidades de mitigação da punibilidade que não encontram paralelo em outros nichos do Direito Penal, em que, por exemplo, não é possível a obtenção de isenção total da pena em função da reparação do dano, o que, como se tem procurado demonstrar no decorrer deste trabalho, suprimiria os efeitos preventivos da tutela penal (PELETEIRO, 2018, p. 16-17). Demonstrado que essa sistemática de mitigação de punibilidade acaba por suprimir esses efeitos esperados da tutela penal, uma vez que possibilita a anulação da própria aplicação da pena, resta imperativo reconhecer que tal modelo de mitigação da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária, da forma como atualmente delineado, contribui para a ineficácia da tutela penal do bem jurídico que se pretende proteger e influencia diretamente o cálculo racional que é realizado pelo agente econômico ao decidir acerca da sonegação.

Jobim (2009) aponta que a noção de bem jurídico ocupa um papel central na teoria do crime, atuando como pressuposto de legitimidade para a aplicação das penas. Afirma que “o bem jurídico-penal representa e evidencia uma necessidade de tutela em razão de sua relevância e de sua indispensabilidade à vida em sociedade” (JOBIM, 2009, p. 185). O bem jurídico que se pretende tutelar com os crimes contra a ordem tributária é descrito de diversas formas, segundo Giustina (2019). No entanto, parece haver uma convergência “para uma lógica de proteção ao patrimônio público considerando sua importância” (GIUSTINA, 2019, p. 43-44). É nesse sentido que se afirma, dentre outros, que o bem jurídico tutelado é a própria ordem tributária, “entendida como o interesse do Estado na arrecadação dos tributos, para a consecução de seus fins” (LOVATTO, 2003 apud JOBIM, 2009, p. 188). Destaque-se

que a Constituição Federal de 1988 adota um modelo de Estado Social promovedor de políticas públicas, associado à noção de justiça distributiva. Diante desse papel, apresenta-se coerente a proteção da ordem tributária por meio do Direito Penal. Isso porque “da conduta de não-pagamento de impostos resta um Estado impossibilitado de promover suas tarefas econômico-sociais; incapacitado, em última análise, de garantir direitos fundamentais” (JOBIM, 2009, p. 188-189). Bittencourt (2013 apud GIUSTINA, 2019, p. 43), nessa direção, esclarece que

[...] a ordem tributária é o bem jurídico protegido diante das condutas incriminadas pela Lei nº 8.137/1990, e o objeto jurídico desta proteção consiste, materialmente, no patrimônio administrado pela Fazenda Pública na sua faceta de ingressos e gastos público [sic].

Prado (2009 apud PELETEIRO, 2018, p. 10), por sua vez, afirma que o bem jurídico tutelado seria

[...] o Erário (patrimônio da Fazenda Pública), não no sentido simplesmente patrimonialista (ou individualista), mas sim como bem jurídico supra individual, de cunho institucional. Tem por escopo proteger a política socioeconômica do Estado, como receita estatal, para obtenção de recursos necessários à realização de suas atividades.

Não obstante, parece-nos mais adequado o posicionamento de Jobim (2009, p. 187-188) no sentido de que o bem jurídico especificamente protegido seja *a ordem tributária em sua autenticidade* ou *a veracidade da ordem tributária*, em razão de sua sistemática de arrecadação em que a constituição do crédito tributário depende da correção dos registros e das declarações fornecidas pelos contribuintes acerca da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária. Pode-se dizer, também, que o que se procura proteger e assegurar é a incolumidade da ordem tributária. A fim de compreender com maior precisão o bem jurídico tutelado, cabe, então, identificar as condutas criminalizadas e analisar o porquê de sua criminalização face à mencionada sistemática em que está fundado o modelo de arrecadação tributária vigente no Brasil.

3.1 Direito Penal Tributário

Sabe-se que a Lei nº 8.137/90, dentre outros, define os crimes contra a ordem tributária, ou seja, trata de ilícitos penais. Conforme a doutrina, o que os distingue dos meros ilícitos tributários é o caráter fraudulento por meio do qual se procede à supressão dos tributos. Desse modo, o mero inadimplemento de uma obrigação

tributária principal – ou seja, a não satisfação do crédito tributário – não constituiria ilícito penal. Caso o contribuinte declare e reconheça a ocorrência de fato gerador da obrigação tributária, atenda às obrigações tributárias acessórias, mas deixe de efetuar o pagamento, por qualquer razão que seja, não cometeria crime contra a ordem tributária, senão um mero ilícito tributário administrativo. Bartnik (2002) descreve uma possível distinção didática entre Direito Penal Tributário e Direito Tributário Penal. Este último consistiria num conjunto de normas tributárias repressoras de condutas ilícitas envolvidas em uma relação jurídico-tributária, às quais são imputadas sanções administrativas⁷. Aquele seria representado pelas “normas penais [...] [que] colocam sob sua tutela a matéria tributária” (BARTNIK, 2002, p. 5).

Simões (2012) alerta que essa classificação é puramente didática, uma vez que o Direito Penal Tributário não passa de uma parte do Direito Penal, pois, como afirma o autor, não tem princípios próprios em relação a este. Assim, “o Direito Penal Tributário é considerado uma espécie de sub-ramo do Direito penal, que cuida das infrações penais cuja objetividade jurídica é a Ordem Tributária. Já o Direito Tributário Penal trata das infrações puramente tributárias.” (SIMÕES, 2012, p. 7). Vale citar o comentário de Bartnik (2002, p. 5), o qual relembra as palavras de José Frederico Marques em sua obra *Direito Penal Tributário*:

No tocante ao estudo e conhecimento das normas jurídicas que disciplinam os crimes contra ordem jurídica tributária, nomeado como Direito Penal Tributário, constituem mero capítulo do Direito Penal, pois os delitos tributários, além de ostentarem as características essenciais dos delitos comuns, recorrem aos princípios gerais e aos institutos próprios daquela disciplina.

Nesse sentido é o entendimento de FREDERICO MARQUES, ao afirmar que “a infração apenas tributária constitui objeto do Direito Tributário Penal, enquanto que o ilícito tributário tipificado como fato punível vem a ser objeto do Direito Penal Tributário. Nenhum deles se estrutura como ciência jurídica autónoma”, este integra o Direito Penal e aquele é segmento do Direito Tributário. (BARTNIK, 2002, p. 5, grifo do autor).

⁷ Torres (2010, p. 329-332) esclarece que as infrações administrativas à legislação tributária podem ser de três tipos: infrações formais, infrações simples e mora. O primeiro tipo consiste no descumprimento de obrigações acessórias ou deveres instrumentais. O segundo trata-se de um descumprimento da obrigação tributária principal que não configure crime. O autor menciona o exemplo do contribuinte que tenha errado na soma das quantias constantes nos livros de apuração do ICMS. Para que enquadrar-se nos tipos da Lei nº 8.137/90 e configurar crime, o registro inexato das operações haveria de ser orientado pelo dolo específico no sentido de reduzir ou suprimir tributo em proveito próprio ou alheio (BARTNIK, 2012, p. 40). Por fim, ainda conforme Torres (2010), a mora, enquanto infração tributária, consiste na situação em que o contribuinte declara e reconhece a ocorrência de fato gerador de obrigação tributária, sem, no entanto, efetuar o pagamento do tributo devido no prazo legal.

A partir dessa distinção, é possível diferenciar com maior clareza o ilícito tributário administrativo do ilícito penal tributário. Segundo Bartnik (2002, p. 6), o primeiro será tratado de acordo com as normas do Direito Tributário e terá como resposta uma sanção administrativa. O segundo estará sujeito às normas do Direito Penal e a sanções criminais. O autor destaca ainda que um mesmo fato pode representar um ilícito tributário e um ilícito penal, sendo as respectivas sanções autônomas e cumulativas. Quanto ao ilícito penal tributário, Simões (2012) argumenta que não incorre nessa espécie de ilícito o sujeito passivo da obrigação tributária que simplesmente não recolhe os tributos. Isso quer dizer que o mero inadimplemento fiscal não configura crime, já que, como também descrito por Simões (2012), o legislador, ao tipificar os crimes tributários, tem levado em conta o meio empregado e não apenas o mero inadimplemento do dever de recolher o tributo. Conforme Baltazar Júnior (2006 apud JOBIM, 2009, p. 187), “o crime contra a ordem tributária [...] pressupõe, além do inadimplemento, alguma forma de fraude”, sendo esta a peculiaridade que o diferencia do mero inadimplemento fiscal ou do ilícito tributário administrativo. Nesse sentido, é representativo do pensamento doutrinário dominante o seguinte comentário de Simões (2012):

Entendemos que o simples fato de o sujeito passivo não recolher tributo é inelegível como tipo delituoso. [...] os crimes tributários, em regra, têm sua tônica no artilho ou artifício empregado pelo agente com vistas à obtenção do resultado (que é o não-recolhimento do tributo). Documentos falsos, omissão de registros, informações incorretas permeiam tais figuras delituosas. As figuras penais tributárias geralmente são integradas por uma ação dirigida ao resultado intencionalmente buscado de evadir tributo. **O que sem dúvida não pode ser ilícito criminal é a mera conduta de não-pagamento de tributo [...]** (SIMÕES, 2012, p. 11, grifo nosso).

Inobstante esse posicionamento já consolidado pela doutrina, uma mudança de posicionamento dos tribunais superiores permitiu a criminalização da conduta do contribuinte que declara o ICMS devido, mas não o recolhe à Fazenda Pública Estadual com a intenção (dolo) de se apropriar daquele valor que não lhe pertence. Esse valor vai embutido no preço do produto e, portanto, é cobrado do consumidor final. Nessa hipótese, a existência de um elemento fraudulento, no sentido de ludibriar as autoridades fazendárias, seria prescindível para a configuração do crime à ordem tributária, mais especificamente do crime de apropriação indébita tributária tipificado no art. 2º, II, da Lei 8.137/90, nos termos a seguir transcritos:

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. (BRASIL, 1990, grifos nossos).

Conforme Bartnik (2002, p. 44-45), o tipo penal da apropriação indébita tributária consiste em tomar para si coisa alheia com a intenção de não restituí-la. O autor do delito seria o sujeito passivo da obrigação tributária que retém o tributo e omite-se no repasse desse valor ao Erário. No caso do ICMS, o Plenário do STF já havia proferido decisão, em 2017, no sentido de que o sujeito passivo desse imposto comportar-se-ia em relação a ele de forma semelhante a um depositário, na medida em que apenas inclui o valor do ICMS no preço da mercadoria ou serviço, repassando-o ao consumidor final, a fim de recolhê-lo ao Fisco (BRASIL, 2019a, p. 6). Isso é possível por causa do fenômeno da repercussão tributária, inerente aos tributos indiretos, como é o imposto em questão. Nesse tipo de tributo, aquele que efetivamente arca com o ônus financeiro do tributo é o consumidor final – o

contribuinte de fato –, que paga ao comerciante – o contribuinte de direito –, já no preço final do produto, o valor da exação tributária. O comerciante, por sua vez, possui o dever legal de recolher esses valores ao Estado. O valor referente ao ICMS que circula na contabilidade do contribuinte de direito não se integra de modo definitivo ao seu patrimônio (BRASIL, 2018). Desse modo, o STF julgou em, 2017, o RE 574.706 (BRASIL, 2019, p. 6), oportunidade em que declarou-se a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS e da contribuição ao PIS, uma vez que o valor cobrado do consumidor a título de ICMS, e embutido no preço final do produto, não integra o faturamento do contribuinte do PIS e da COFINS.

Da mesma maneira, o atual entendimento do STJ, proferido no julgamento do Habeas Corpus nº 399.109/SC (BRASIL, 2018), é de que o repetido inadimplemento intencional do ICMS destacado na nota fiscal, cobrado do consumidor e declarado ao Fisco, com objetivo de apropriar-se indevidamente desse valor, configura crime de apropriação indébita tributária. Prescinde-se, então, de ação fraudulenta em sentido estrito para que a conduta em apreço seja considerada crime contra a ordem tributária, o que contradiz, em certa medida, o posicionamento doutrinário consolidado no sentido de que a particularidade dos crimes tributários seria justamente a fraude. Em verdade, de acordo com voto-vogal do ministro Edson Fachin, no RHC 163.334, o que se questiona nessa discussão é justamente “se, sem prática de fraude, a ausência de recolhimento perpetrada pelo próprio contribuinte importaria infração penal.” (BRASIL, 2019a, p. 6). No julgamento do mencionado HC, pelo STJ, decidiu-se que

Para a configuração do delito de apropriação indébita tributária o fato de o agente registrar, apurar e declarar em guia própria ou em livros fiscais o imposto devido não tem o condão de elidir ou exercer nenhuma influência na prática do delito, visto que este não pressupõe a clandestinidade (BRASIL, 2018).

A decisão esclarece ainda que nem todo contribuinte inadimplente responde pelo crime do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/90, mas apenas aqueles que, conforme redação da Lei, deixam de recolher valor de tributo “descontado” ou “cobrado” (BRASIL, 2018). Nesse sentido, Eisele demonstra, em seu livro *Apropriação Indébita e Ilícito Penal Tributário*, que o não recolhimento de tributo “cobrado” diz respeito àquelas situações em que

[...] o contribuinte, ao calcular o preço de uma mercadoria ou serviço a entrar em circulação (operação sobre a qual irá incidir o tributo), destaca (formal ou materialmente) a parcela consistente no valor do tributo incidente sobre a

operação, cujos efeitos econômicos serão, assim, repassados ao adquirente na cobrança (EISELE apud BRASIL, 2019a, p. 4-5).

Aponta-se, ainda, no Informativo 964 do STF (BRASIL, 2019b), que o relator do RHC 163.334/SC, ministro Luís Roberto Barroso destacou em seu voto a premissa de que “o mero inadimplemento tributário não deve ser tido como fato típico criminal, para que seja reconhecida a tipicidade de determinada conduta impende haver um nível de reprovabilidade especial que justifique o tratamento mais gravoso.” (BRASIL, 2019b). Nessa situação, o nível de reprovabilidade da conduta que enseja a tipificação penal reside não sobre o intuito de enganar e ludibriar as autoridades fazendárias – fraude em sentido estrito –, mas sobre uma conduta também artilosa e nociva à sociedade, qual seja, apropriar-se de um valor que está sob sua guarda mas que pertence a outrem, no caso, a Fazenda Pública. Assim, “a conduta não equivale a mero inadimplemento tributário, e sim à apropriação indébita tributária. A censurabilidade está em tomar para si valor que não lhe pertence” (BRASIL, 2019b). Ainda conforme o voto-vogal do ministro Edson Fachin, no mesmo RHC,

[...] a conduta incriminada [...] supera a faceta do inadimplemento fiscal, porquanto se deixa de recolher aos cofres públicos valor, referente à capacidade contributiva de terceiro, destinado aos cofres estaduais ou distritais e que, segundo já decidiu este Plenário, não é pertencente ao contribuinte de direito. (BRASIL, 2019a).

Inobstante essa recente inflexão no entendimento dos tribunais superiores, entende-se que a construção doutrinária no sentido de que a tônica geral que caracteriza os crimes contra a ordem tributária seja a conduta fraudulenta permanece válida. Da mesma forma, em nada diminui a relevância da veracidade e da autenticidade enquanto valores que informam a ordem tributária e devem ser preservados, permitindo-se, assim, considerar que o bem jurídico-penal tutelado pelo Direito Penal Tributário seja descrito como a veracidade ou a incolumidade da ordem tributária. Importa saber que, no geral, o Direito Penal Tributário criminaliza condutas voltadas à apropriação indevida de valores devidos aos cofres públicos por meio de conduta fraudulenta⁸, o que traz implicações para a descrição do bem jurídico-penal tutelado. Jobim destaca que

⁸ Nesse ponto, considera-se razoável cogitar que, conforme esse novo entendimento firmado pelo STF e pelo o STJ, a apropriação dolosa do ICMS cobrado e não recolhido, ainda que não represente fraude em sentido estrito, pode ser entendida também como uma conduta que, em sentido mais geral, implica uma fraude contra a ordem tributária, na medida em que o contribuinte de direito intencionalmente se

[...] resta evidente tal constatação quando da análise legal dos preceitos penais protetivos da ordem tributária, os quais condicionam a reprimenda penal à conduta dolosa dirigida a reduzir, a suprimir (ou a eximir-se/exonerar-se de) obrigação tributária. Inexistente o ardil, a conduta não tem consequências na esfera penal. (JOBIM, 2009, p. 187)

3.2 Constituição do crédito tributário

A criminalização do aspecto fraudulento envolvido na supressão de tributos, destinado a iludir as autoridades fazendárias, relaciona-se com a sistemática de arrecadação em que a constituição do crédito tributário depende da correção dos registros e das declarações fornecidas pelos contribuintes acerca da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária. O crédito tributário é descrito por Paulo de Barros Carvalho (apud FONTANA, 2005, p. 29-30) como o “direito subjetivo de que é o portador o sujeito ativo de uma obrigação tributária e que lhe permite exigir o objeto prestacional, representado por uma importância em dinheiro”. Nas palavras de Moreira (2019, p. 2), “a expressão crédito tributário designa o direito de crédito da Fazenda Pública oriundo de uma obrigação tributária”. Sabe-se que o nascimento de uma obrigação tributária faz surgir, para o sujeito passivo, um dever para com o Fisco decorrente da realização do fato gerador. No entanto, é por meio do procedimento administrativo denominado “lançamento tributário”, de competência das autoridades fazendárias, que se aperfeiçoa a exigibilidade daquele dever. Isso porque, conforme Moreira (2019, p. 2), o lançamento tem o objetivo de verificar a ocorrência do fato gerador e de especificar o *quantum debeatur*. Sobre o lançamento, o CTN dispõe, esclarecendo sua função, que

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. (BRASIL, 1966).

Assim, pode-se dizer que o lançamento tributário pretende tornar “líquido e certo o tributo devido por um determinado contribuinte” (SEIXAS FILHO, 1988 apud

apropriada de valor que sabe ser devido ao Erário e ter sido destacado do preço final do produto cobrado do consumidor final.

FONTANA, 2005, p. 32). Marques e Guidi (2016) descrevem que, por meio do art. 142 do CTN,

[...] o ordenamento jurídico pátrio atribui à autoridade administrativa a atividade privativa de formalização da aludida relação jurídica, por meio da documentação, a partir da apreensão do fato concreto e individualizado, dos elementos específicos do enlace jurídico deflagrado [...]

O lançamento, desse modo, é o ato administrativo resultante da atividade de constatação do aperfeiçoamento do fato jurídico, de interpretação e de aplicação das normas, que redundam no delineamento e documentação dos contornos da obrigação tributária especificamente instaurada. (MARQUES; GUIDI, 2016, p. 6).

Impende destacar o proeminente papel atribuído pela legislação nacional à atuação do sujeito passivo na apuração do crédito tributário, assim como nas hipóteses legais em que o próprio contribuinte deve, além de apurar, efetuar o autorrecolhimento do tributo devido. Marques e Guidi (2016, p. 6) sugerem que o CTN atribui ao contribuinte o dever de “fornecer informações juridicamente relevantes ao sujeito ativo para que este promova o lançamento tributário”. O fornecimento dessas informações se dá por meio do que se denomina, em Direito Tributário, obrigações acessórias. Segundo dispõe o art. 113, §2º do CTN, a obrigação acessória “decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos” (BRASIL, 1966). Assim, o objetivo da obrigação acessória é disponibilizar às autoridades fazendárias informações que permitam identificar o surgimento, e quantificar o crédito decorrente, de uma obrigação principal. Esta, por sua vez, consiste naquela obrigação que tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária decorrente da legislação tributária⁹. A esse respeito, Marques e Guidi (2016) afirmam que

O objetivo principal da imposição das obrigações acessórias é o de facilitar a fiscalização do cumprimento da obrigação principal. Isso porque tal procedimento retira do órgão fiscal a árdua tarefa de investigar todos os fatos envolvidos em todas as relações jurídicas tributárias e impõe ao contribuinte o dever de apresentar tais informações, sob pena de ser sancionado, na hipótese de omissão ou de apresentação de dados falsos. (MARQUES; GUIDI, 2016 p. 7).

⁹ Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º **A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.**

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato de sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária. (BRASIL, 1966).

Seixas Filho (1988 apud FONTANA, 2005, p. 39), nesse sentido, relembra que

Para que o Fisco possa constituir o crédito tributário, torna-se necessário que o sujeito passivo venha revelar (declarar ou confessar) os atos que praticou e que se conformem com os descritos no fato gerador para que sejam valorados juridicamente no procedimento administrativo do lançamento.

O lançamento pode se dar por meio de três modalidades distintas. Essa classificação, conforme apontado por Fontana, tem como critério “a maior ou menor colaboração do sujeito passivo nos procedimentos preparatórios ao ato de lançamento” (FONTANA, 2005, p. 37). Dentre essas modalidades, o *lançamento por declaração*, segundo dispõe o art. 147 do CTN, se dá quando, por meio de declarações prestadas pelo sujeito passivo ou por terceiro, na forma exigida pela legislação, declara-se à autoridade administrativa informações sobre o fato gerador indispensáveis à efetivação do lançamento (BRASIL, 1966). Fontana (2005, p. 38) descreve que o contribuinte disponibiliza ao Fisco “as informações relativas ao fato gerador, dando-lhe os meios necessários à constituição do crédito tributário”. Moreira descreve essa modalidade de lançamento do seguinte modo: aqui, o contribuinte “presta informações sobre fatos ao ente fiscalizador que, de posse delas, praticará o ato administrativo tornando líquido, certo e exigível o crédito tributário, viabilizando a sua quitação.” (MOREIRA, 2019, p. 17).

O *lançamento por homologação* ocorre nas hipóteses em que a lei atribui ao contribuinte o dever de, independentemente de qualquer atuação das autoridades fazendárias, apurar e recolher o tributo devido dentro do prazo legal (FONTANA, 2005, p. 38). Essa é, reconhecidamente, a modalidade de lançamento mais comum em nosso sistema tributário. Segundo Moreira (2019, p. 18), “toda a responsabilidade pelo cálculo e recolhimento do valor devido é do contribuinte, havendo participação dos agentes da administração para fins de revisão da atividade do contribuinte apenas a *posteriori*”. O lançamento ocorre especificamente, conforme estabelecido no *caput* do art. 150 do CTN, quando o Fisco toma conhecimento dessa atividade praticada pelo contribuinte e a homologa, seja tácita ou expressamente. Nesse sentido, o art. 150 dispõe o seguinte:

Art. 150. [...]

§ 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. (BRASIL, 1966).

Desse modo, nessa modalidade de lançamento o contribuinte apura e antecipa o pagamento do tributo devido, extinguindo o crédito sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento, de acordo com o disposto no §1º do art. 150 do CTN. Isso significa que, segundo descrito por Moreira (2019, p. 19, grifo do autor),

[...] enquanto ainda houver prazo para o lançamento por homologação, a extinção do crédito não terá sido definitiva [...]. Divisando, portanto, qualquer diferença a recolher, poderá a autoridade administrativa proceder a lançamentos de ofício, obviamente descontando do *quantum debeatur* eventuais valores já recolhidos pelo contribuinte, como de resto propugna o § 3º do art. 150 do Código.

O *lançamento de ofício* é aquele cuja efetivação compete integralmente ao Fisco, sem que as autoridades fazendárias possam contar com a colaboração do contribuinte. O CTN, em seu art. 149, descreve nove circunstâncias em que se deve realizar o lançamento de ofício. Percebe-se que, salvo pouquíssimas exceções, a maior parte delas diz respeito a situações em que o contribuinte deixa de fornecer declarações ou esclarecimentos ao Fisco, ou o faz de forma incompleta ou indevida, seja intencional ou acidentalmente. No geral, pode-se descrever como situações em que não chegam ao conhecimento do Fisco fatos e informações imprescindíveis para o correto lançamento do crédito tributário.

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;

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. (BRASIL, 1966). [grifos nossos].

Parece estar de acordo com a afirmação anterior a interpretação empreendida por Moreira (2019, p. 16, grifo nosso), segundo quem

O lançamento de ofício pode consistir tanto em algo imprescindível para conferir exigibilidade aos tributos que dele necessitem para o seu pagamento (hipótese versada no art. 149, I, do Código Tributário Nacional, pelo qual o lançamento será efetuado de ofício pela autoridade administrativa “quando a lei assim o determine”), **quanto em uma medida complementar do Fisco para exigir valores devidos e não pagos espontaneamente pelo contribuinte, consoante previsto nos demais incisos do art. 149.**

Dessa maneira, vale destacar que, quando não se der naqueles casos em que a legislação determine que um tributo específico seja lançado de ofício¹⁰, essa modalidade de lançamento funciona como *ultima ratio* em que o Fisco procura obter os dados necessários à correta constituição do crédito tributário, quando, por algum motivo, essas informações não são voluntariamente prestadas pelo contribuinte – o que, em regra geral, espera-se que aconteça no sistema tributário vigente.

Em síntese, Marques e Guidi (2016, p. 6) descrevem que nessa sistemática geral de constituição do crédito tributário acima delineada, em que a honestidade do contribuinte é um elemento central para o correto lançamento do crédito,

[...] atribui-se ao sujeito passivo da relação jurídica tributária o dever de contribuir ou a responsabilidade integral na prestação de informações sobre o fato jurídico tributário e na retratação da relação jurídica tributária advinda. Nesses casos, as informações acerca da realidade fática (fato jurídico tributário) e da obrigação tributária irrompida (relação jurídica tributária) são fornecidas por meio do preenchimento dos documentos, declarações e livros fiscais previstos na legislação. A imposição de tal tarefa se traduz nas chamadas obrigações acessórias ou deveres instrumentais. (MARQUES, GUIDI, 2016, p.6).

Pode-se compreender, então, por que a tônica da tutela penal da ordem tributária consiste na criminalização do aspecto fraudulento envolvido na supressão de tributos e por que o bem jurídico-penal que se pretende proteger é descrito como a veracidade da ordem tributária. Em síntese, a necessidade de participação do sujeito passivo da obrigação tributária por meio, no mínimo, do fornecimento de informações a respeito do fato gerador, implica, segundo Jobim, que

¹⁰ Ainda de acordo com Moreira (2019, p. 16), “[...] os tributos lançados de ofício – em regra o IPTU e o IPVA, assim como as taxas – são aqueles nos quais o lançamento e sua notificação ao contribuinte é imprescindível [*sic*] para quantificação do valor devido e viabilização do pagamento por aquele”.

[...] tal sistemática de cobrança de tributos depende da veracidade das declarações e da documentação, bem como do correto lançamento feito pelo próprio sujeito passivo do tributo. O registro incorreto das operações, com a finalidade de redução ou supressão de impostos, implica fraude que causa danos à ordem tributária e, em um segundo momento, ao erário público (JOBIM, 2009, p. 187-188).

Mais ainda,

[...] deduz-se que não é, em si mesmo, o pagamento, a arrecadação, o objeto primeiro de proteção da Lei 8.137/90. O que se protege, antes de tudo é a ordem tributária, a qual somente funciona, em nosso sistema, se houver veracidade das declarações, da documentação, dos lançamentos por homologação. No campo dos tributos, há que se preservar a verdade. Somente por reflexo, de forma indireta, é que exsurge protegida a arrecadação. (LOVATTO, 2003 apud JOBIM, 2009, p. 188).

Nesse sentido, considera-se válido descrever o bem jurídico que se pretende tutelar com a criminalização das fraudes contra a ordem tributária, positivada por meio da já mencionada Lei nº 8.137/90, como “a veracidade da ordem tributária”, “a ordem tributária em sua autenticidade” ou “a incolumidade da ordem tributária”. Demonstrado, assim, o bem jurídico-penal que se pretende tutelar, pode-se retomar a discussão acerca da atual ineficácia da tutela penal sobre ele. Pergunta-se: a atual sistemática de mitigação da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária suprime os efeitos preventivos da pena, encorajando, assim, o sonegador? E mais concretamente, o que permitiria considerar que essa sistemática suprime a própria possibilidade de aplicação da pena? Para responder a esses questionamentos, é necessário retomar o percurso das alterações legislativas em relação à mitigação da punibilidade nos crimes tributários.

3.3 A mitigação da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária no Brasil

Pode-se afirmar que a punibilidade consiste no direito de punir que nasce para o Estado com a prática de um crime. É a consequência jurídica do ato criminoso. Rogério Greco afirma que:

A punibilidade é uma consequência natural da prática de uma conduta típica, ilícita e culpável levada a efeito pelo agente. Toda vez que o agente pratica uma infração penal, isto é, toda vez que infringe o nosso direito penal objetivo, abre-se a possibilidade para o Estado de fazer valer o seu *ius puniendi*. (GRECO, 2017, p. 865).

A respeito do conceito analítico de crime, Carli (2014) resume que “os requisitos do crime, sob o aspecto formal, são o fato típico e a antijuridicidade. A culpabilidade

constitui o pressuposto da pena. Assim, a prática de um fato típico e ilícito, sendo culpável o sujeito, faz surgir a punibilidade”. Crime é, portanto, um fato típico (ou seja, para o qual há uma previsão legal de aplicação de pena) e antijurídico (contrário ao ordenamento jurídico). Perceba-se que não há crime quando se pratica um fato típico que seja excepcionalmente tolerado pelo ordenamento jurídico quando esse expressamente exclui a sua antijuridicidade. É o caso, por exemplo, da prática de um tipo penal em estado de necessidade ou em estrito cumprimento de um dever legal, consideradas causas excludentes de ilicitude e previstas no art. 23 do Código Penal. Greco (2017, p. 228) ensina, então, que “a licitude ou a juridicidade da conduta praticada é encontrada por exclusão, ou seja, somente será lícita a conduta se o agente houver atuado amparado por uma das causas excludentes da ilicitude previstas no art. 23 do Código Penal”. A culpabilidade, por sua vez, é o juízo de reprovação pela prática de um fato típico e antijurídico que recai sobre o autor. Não se trata de um elemento constitutivo do crime, mas de um pressuposto para a aplicação da pena correspondente. Nucci (2014, p. 236) esclarece que, para que exista a culpabilidade, deve o agente “ser imputável, atuar com consciência potencial de ilicitude, bem como ter a possibilidade e a exigibilidade de atuar de outro modo, seguindo as regras impostas pelo Direito”.

Ainda que um crime tenha sido praticado e se tenha verificado a culpabilidade do agente, a sua punibilidade pode ser extinta ou suspensa nas hipóteses legalmente previstas. A extinção da punibilidade exclui de forma definitiva a possibilidade de o Estado praticar qualquer ato persecutório contra o agente referente a este crime. A suspensão da punibilidade, por sua vez, promove a interrupção temporária da atividade persecutória estatal contra o autor do crime. Luiz Flávio Gomes (2003) sugere que, a depender do momento em que ocorram, as causas extintivas de punibilidade podem ter o condão de extinguir não a pretensão punitiva estatal, mas apenas a sua pretensão executória. Se anterior à sentença condenatória, seria extinta apenas a pretensão punitiva, que, segundo Gomes (2003), consiste no direito de movimentar o aparato estatal para investigar o ato delituoso e levar adiante o devido processo penal para aplicar e executar a pena devida. Havendo condenação transitada em julgado, a extinção da punibilidade excluiria apenas a pretensão de promover a execução da pena, devendo subsistir os efeitos da condenação quanto a reincidência e antecedentes criminais. Por evidente, como a suspensão da

punibilidade sempre acontece antes do trânsito em julgado da sentença, alcança propriamente pretensão punitiva.

No que diz respeito às hipóteses específicas de mitigação da punibilidade nos crimes tributários em razão do pagamento ou parcelamento, o tratamento legal dispensado ao tema foi sucessivamente modificado, sobretudo no que diz respeito ao limite temporal máximo para que o agente possa ver a punibilidade pela prática do crime mitigada. Relembre-se que a Lei nº 4.729/1965, a qual definia o antigo crime de sonegação fiscal, previa, em seu art. 2º, a extinção da punibilidade quando o agente promovesse “o recolhimento do tributo devido, antes de ter início, na esfera administrativa, a ação fiscal própria” (BRASIL, 1965). Esse dispositivo permaneceu por 24 anos em perfeita consonância com o instituto da denúncia espontânea previsto no artigo 138 do Código Tributário Nacional, que viria a ser promulgado no ano seguinte e que encontra-se vigente até hoje. Tal instituto é definido pelo Código nos seguintes termos:

Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.
Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração. (BRASIL, 1966).

Com a promulgação da Lei nº 8.137/90, que tipifica os crimes contra a ordem tributária, ampliou-se o prazo até o qual o contribuinte poderia obter a extinção da punibilidade em razão do recolhimento do tributo, na medida em que seu art. 14 dispunha que a extinção da punibilidade dos crimes definidos nos arts. 1º a 3º ocorreria quando o agente promovesse o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia. No ano seguinte, a Lei nº 8.383/91 revogou esse dispositivo, de modo que o marco temporal máximo para se extinguir a punibilidade pelo pagamento volta a ser o início da ação fiscal na esfera administrativa. Já em 1995, a Lei nº 9.249/1995 reestabelece a possibilidade de extinção da punibilidade pelo pagamento do valor sonegado quando realizado até o recebimento da denúncia criminal, trazendo uma redação quase idêntica ao mencionado art. 14 da Lei nº 8.137/1990 (PELETEIRO, 2018; JOBIM, 2009).

A respeito dos parcelamentos tributários, no ano 2000, o art. 15, *caput*, da Lei nº 9.964/2000, que instituiu o Programa de Recuperação Fiscal – REFIS, dispôs sobre

a possibilidade de suspensão da punibilidade (pretensão punitiva) e da prescrição criminal, definindo também o recebimento da denúncia criminal como marco temporal máximo para a inclusão no programa de parcelamento com fins de suspender a pretensão punitiva do Estado. Uma vez pagos integralmente os débitos tributários, inclusive acessórios, que tiverem sido objeto de parcelamento antes do recebimento da denúncia criminal, extingue-se definitivamente a punibilidade, conforme o § 3º do referido artigo.

Nesse ponto, não bastasse a já existente situação de desproteção da ordem tributária apontada por Jobim (2009, p. 186), a Lei nº 10.684/2003, que altera a legislação e dispõe sobre parcelamento tributário, contribuiu de duas formas para o agravamento dessa situação: por um lado, incluiu sob a sistemática de mitigação da punibilidade, pelo pagamento ou parcelamento, os crimes previstos nos art. 168-A e do art. 337-A do Código Penal, para além daqueles da Lei nº 8.137/1990; por outro lado, “deixou de estabelecer qualquer marco temporal para o pagamento extinguir a punibilidade, possibilitando a extinção a qualquer momento, bem como não estabeleceu marco para a suspensão da pretensão punitiva” (PELETEIRO, 2018, p. 14).

No que diz respeito aos crimes dos arts. 168-A e 337-A do Código Penal, trata-se dos delitos de apropriação indébita previdenciária e sonegação previdenciária, respectivamente. Foram inseridos no Código Penal pela Lei nº 9.983/00. Para compreendê-los, faz-se necessário lembrar que, no que tange às contribuições previdenciárias, o empregado é tido, ao mesmo tempo, como segurado e contribuinte. Inobstante, atribui-se ao empregador, por força do art. 30 da Lei nº 8.212/91, o dever de descontar (reter na fonte) a parcela do salário do contratado relativa à contribuição previdenciária e, em seguida, repassá-la aos cofres públicos (CASAGRANDE, 2008, p. 57). Nessa hipótese, o contribuinte é o empregado, aquele que guarda relação pessoal e direta com o fato gerador desse tributo. O empregador, por seu turno, é tido como o responsável tributário, ou seja, aquele que, sem ser o contribuinte do tributo, figura na condição de sujeito passivo da obrigação tributária por determinação expressa da lei¹¹ (BRASIL, 1966). Deve, portanto, recolher aos cofres públicos tanto

¹¹ “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;

a contribuição previdenciária do empregador, na condição direta de contribuinte, quanto aquela do empregado, cumprindo aqui o papel de responsável tributário (CASAGRANDE, 2008, p. 67). Casagrande (2008) sintetiza que o crime de apropriação indébita previdenciária consiste, então, no encadeamento de duas condutas: o desconto de parcela do salário relativa à contribuição e a ausência de repasse. Imprescindível a existência de dolo, de modo que, segundo Casagrande (2008, p. 57), “não configura crime a conduta do sujeito que, por imprudência, imperícia ou negligência deixa de recolher a contribuição deduzida dos empregados”¹².

Por outro lado, o crime do art. 337-A do Código Penal, denominado sonegação previdenciária, consiste na supressão ou redução de contribuição previdenciária (CASAGRANDE, 2008, p. 64) por meio de falsificação ou ocultação de informações. Desse modo, a despeito de os crimes de apropriação indébita previdenciária e de sonegação previdenciária serem condutas que igualmente obstruem a arrecadação da seguridade social e diminuem as respectivas disponibilidades financeiras (CASAGRANDE, 2008, p. 67), diferenciam-se, sobretudo, em razão de o tipo do art. 337-A – sonegação previdenciária – exigir “uma ação prévia de falsidade [...] que prepara e possibilita tenha sucesso a sonegação” (CASAGRANDE, 2008, p. 67).

Retomando-se as alterações introduzidas em 2003 pela Lei nº 10.684, a qual dispôs sobre o parcelamento tributário, ressalta-se que, além de sujeitar os crimes de apropriação indébita previdenciária e de sonegação previdenciária à sistemática de mitigação da punibilidade relativa aos crimes da Lei nº 8.137/90, aquela Lei ausentou de limite temporal máximo o pagamento integral ou o parcelamento do débito voltados, respectivamente, a extinguir ou suspender a pretensão punitiva do Estado (PELETEIRO, 2018, p. 14), seja nos tipos penais da Lei nº 8.137/90, seja nos crimes previstos nos arts. 168-A e 337-A do Código Penal.

Essa situação perdurou até 2011, ano em que a Lei nº 12.382 volta a estabelecer o recebimento da denúncia criminal como limite para inclusão em programa de parcelamento a fim de ver suspensa a punibilidade nos crimes tributários. No entanto, essa lei nada dispôs acerca de qual o marco temporal para mitigação da punibilidade quando se trata do pagamento integral dos tributos, hipótese em que é

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.” (BRASIL, 1966).

¹² Aqui, o verbo recolher significa o repasse do tributo, pelo responsável tributário, aos cofres públicos.

pleiteada não apenas a suspensão, mas a extinção da pretensão punitiva. O STF teve, então, que se pronunciar acerca da questão, firmando o entendimento de que a Lei nº 12.382/2011 não estabeleceu qualquer limite temporal máximo para a extinção da punibilidade em razão do pagamento integral, perpetuando a inexistência de marco temporal nesse sentido.

Conforme descrito por Peleteiro (2018, p. 14-15),

[...] o STF acabou por se pronunciar, entendendo que permaneceu produzindo efeitos no ordenamento os dispositivos da Lei nº 10.684 de 2003, no tocante à possibilidade da extinção da punibilidade pelo pagamento integral a qualquer tempo, mesmo após o recebimento da denúncia.

De acordo com o entendimento firmado pelo STF,

[...] a Lei nº 12.382/11, que regrou a extinção da punibilidade dos crimes tributários nas situações de parcelamento do débito tributário, não afetou o disposto no § 2º do art. 9º da Lei 10.684/03, o qual prevê a extinção da punibilidade em razão do pagamento do débito, a qualquer tempo.” (BRASIL, 2013 apud PELETEIRO, 2018, p. 15).

Alguns anos à frente, o STJ procurou esclarecer que a extinção da punibilidade pelo pagamento integral do débito pode se dar, inclusive, após o trânsito em julgado da condenação criminal, uma vez que o art. 9º, §2º da Lei 10.684/03 afastou do ordenamento jurídico pátrio qualquer marco temporal máximo para obter-se a extinção da pretensão punitiva em decorrência do adimplemento do débito. Nesse sentido,

[...] não há como se interpretar o artigo 9º, § 2º, da Lei 10.684/2003 de outro modo, senão considerando que **o adimplemento do débito tributário, a qualquer tempo, até mesmo após o advento do trânsito em julgado da sentença penal condenatória, é causa de extinção da punibilidade do acusado** (BRASIL, 2017). [grifo nosso].

A atual sistemática de mitigação da punibilidade foi sintetizada por Peleteiro da seguinte forma:

[...] o ordenamento jurídico nacional comporta a suspensão da pretensão punitiva pelo parcelamento, desde que efetuado até o recebimento da denúncia. Já a extinção da punibilidade pode se dar a qualquer tempo, pelo pagamento integral. Observe-se que a extinção da punibilidade também ocorre quando a quitação do parcelamento que suspendeu a pretensão punitiva atinge a integralidade do tributo devido mais acessórios. (PELETEIRO, 2018, p. 15).

Peleteiro (2018) descreve, então, por que a atual sistemática de mitigação da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária confere ineficácia à tutela penal

desse bem jurídico, implicando em elevado déficit na persecução penal a esses delitos. Segundo ele,

[...] ao mesmo passo que é improdutivo e injusto não conceder algum benefício a quem busca reparar o dano, por outro lado ampliar em demasia essa possibilidade com a total isenção de pena, independente de quando se dá a reparação e se ela é integral, parece óbvio que também representa uma condição improdutiva e injusta. Tal situação posiciona o tratamento jurídico-penal brasileiro em um dos extremos das possíveis abordagens que se pode dar aos delitos: o extremo da impunidade (PELETEIRO, 2018, p. 23-24).

Isso se dá porque a isenção total da pena, em decorrência da extinção da punibilidade, associada à ausência de um lapso temporal coerente, na medida em que a extinção pode se dar a qualquer momento – inclusive após o trânsito em julgado da condenação criminal –, acaba por frustrar a própria tutela penal. Destaque-se que, comparada ao panorama mundial, a solução adotada pelo Brasil é bastante incomum e, até certo modo, única, conforme demonstrado, dentre outros, por Xérez (2015) e Campos (2018). Pode-se afirmar, pelo exposto até aqui, que este modelo de política criminal visa atender com exclusividade ao interesse imediato de arrecadação do Estado, “abrindo mão, assim, de ferramentas efetivas para punição e prevenção, que poderiam evitar a continuidade delitiva e a reiteração criminosa dos seus devedores de tributos” (GIUSTINA, 2019, p. 52). Desse modo, é possível afirmar que a atual sistemática de mitigação da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária trazem, conforme descrito por Giustina (2019, p. 50), uma “ideia de impunidade, pois o mero pagamento pecuniário proporciona ausência de punição criminal, demonstrando o trato ineficaz do aparato jurídico do Estado em relação as finanças [*sic*], que são tão necessárias a [*sic*] manutenção da coisa pública”.

3.4 A mitigação da punibilidade nos crimes tributários em comparação a outros ordenamentos jurídicos

Campos (2018, p. 49) informa que a atual sistemática de mitigação da punibilidade no Brasil não guarda paralelo com nenhum dos 38 países por ele pesquisados. Conforme palavras do autor,

Da avaliação dos questionários respondidos e pesquisas realizadas em 38 países, **constata-se que essa realidade não guarda paradigma em nenhum país, sendo que apenas em Portugal e no Panamá é possível a extinção da Punibilidade pelo pagamento dos valores evadidos após condenação**, mesmo assim, no Panamá acrescido de multa de 5 a 10 vezes

o valor evadido e em Portugal é possível a suspensão da execução da pena, sob o crivo da avaliação judicial quanto à sua pertinência, até 5 anos subsequentes à condenação, acrescida de multas administrativas e multas pela condenação penal de até 19,2 milhões de euros.

Em 82% dos países pesquisados, ou são totalmente independentes o pagamento e o crime fiscal (26%), ou apenas é possível a extinção do crime pelo pagamento antes do início de qualquer procedimento fiscal ou penal (32%), ou possível a aplicação do instituto até a fase de instrução processual penal e apenas em situações menos graves (24%). (CAMPOS, 2018, p. 49, grifos nossos).

Nessa parcela de 26% dos países investigados, inexistente o instituto da extinção da punibilidade pelo pagamento, ainda que a autodenúncia acompanhada do pagamento do débito tributário se dê antes do início de qualquer procedimento fiscal, o que corresponderia à hipótese do instituto da denúncia espontânea prevista no Código Tributário Brasileiro. Por essa razão, esses países se apresentam como aqueles em que se adotam as soluções mais severas para o tema, inobstante deva-se mencionar que, em alguns deles, essa medida possa motivar a aplicação de causas de redução da pena criminal (CAMPOS, 2018, p. 89). Para ilustrar as nuances entre as soluções adotadas pelas nações inseridas nesse grupo, pode-se recorrer a trechos do autor no Apêndice B, em que apresenta síntese, por ele elaborada, do instituto da extinção da punibilidade pelo pagamento nos países pesquisados. É possível uma rápida comparação entre dois países:

Finlândia

Não existe a possibilidade de extinção da punibilidade do crime de evasão fiscal pelo pagamento do tributo. O pagamento de tributos pode ser levado em consideração como motivo para reduzir a punição ao determinar a sentença, nos termos do Capítulo 6, seção 6, parágrafo 6 (3) do Código Penal da Finlândia.

França

As instâncias fiscais e penais são independentes, não existindo a possibilidade de extinção da punibilidade do crime de evasão fiscal pelo pagamento do tributo (CAMPOS, 2018, p. 90, grifos do autor).

Passando-se a comentar o agrupamento de países (32%) que adotam solução idêntica ao instituto da denúncia espontânea previsto na legislação tributária brasileira, pelo que a punibilidade extingue-se mediante o pagamento anterior a qualquer procedimento fiscal, deve-se destacar que, em alguns deles, como é o caso da Alemanha, a autodenúncia acompanhada do pagamento não é o único requisito para alcançar a extinção da punibilidade. A Espanha, por outro lado, não apresenta limitações adicionais à concessão do benefício, mas possui solução interessante quanto ao prazo dentro do qual o pagamento do débito poderá permitir redução da pena.

Alemanha

A extinção da punibilidade não será aplicada:

[...]

- caso o imposto sonegado exceda o montante de 25.000 euros por ato;
 - caso exista um caso particularmente grave, conforme disposto na seção 370 (3), segunda frase, números 2 a 5: abusa a sua autoridade ou posição como funcionário público; solicita a assistência de um funcionário público que abuse da sua autoridade ou cargo; **repetidamente** subestima impostos ou obtém vantagens fiscais injustificadas usando documentos falsificados ou forjados; atua como membro de um grupo formado com a finalidade de cometer repetidamente atos de sonegação.

[...]

Espanha

É prevista a extinção da punibilidade desde que o pagamento ocorra de forma espontânea antes do início do procedimento fiscal ou penal (quando sem lançamento tributário), devendo o contribuinte proceder o completo reconhecimento e pagamento da dívida tributária (art. 305-4).

Poderá [sic] os juízes ou tribunais reduzir a pena em um ou dois graus, sempre que antes que transcorram dois meses desde a citação judicial como imputado, o contribuinte satisfaça a dívida tributária e reconheça judicialmente os fatos objeto do delito (CAMPOS, 2018, p. 91-92, grifos do autor).

Entre os países em que o autor considera “possível a aplicação do instituto [da extinção da punibilidade pelo pagamento] **até a fase de instrução processual penal** e apenas em situações menos graves (24%)” (CAMPOS, 2018, p. 49, grifo nosso), pode-se mencionar, a fins de exemplificação de possíveis limitações para concessão do benefício relativas à gravidade do fato, os casos de China, Hungria e Cabo Verde. Este último apresenta, também, prazos específicos para a extinção da punibilidade e para atenuação da pena, bem como possibilidade de suspensão da execução da pena.

Cabo Verde

Há previsão da extinção da punibilidade do crime, nos termos do art. 21 do Decreto Legislativo 03/2014, se for pago o tributo e acréscimos até o encerramento da instrução do processo penal, poderá haver dispensa da pena, desde que a gravidade do fato e a culpa do agente não sejam muito graves. Se o pagamento ocorrer até decisão final, poderá haver atenuação da pena.

Há previsão de suspensão da pena para pagamento do tributo em condenações de até 3 anos de prisão (art. 17).

[...]

China

O crime fiscal pertence ao crime econômico geral, motivo que o suspeito, no caso de pagamento dos tributos e multas vencidas antes da investigação, poderá não ser condenado à prisão. **Há limitações em função da gravidade da sonegação verificada, como não sofrer mais que duas penalidades administrativas.**

Hungria

A penalidade pode ser reduzida sem limitação se o perpetrador fornecer uma compensação pelo prejuízo financeiro causado pela fraude orçamentária referida nas Subsecções (1)-(6) antes da apresentação da acusação. Esta

disposição não se aplica se o crime for cometido em associação criminal com cúmplices ou em escala comercial (CAMPOS, 2018, p. 95-96, grifos do autor).

Entende-se que o restante (18%) dos países pesquisados pelo autor seriam aqueles em que é possível a extinção da punibilidade pelo pagamento antes do encerramento da fase de instrução processual penal, mas sem limitações quanto à gravidade do fato, somados àqueles em que o benefício pode ser obtido até mesmo após o encerramento da instrução processual penal (CAMPOS, 2018, p. 95 – 101). Dentre estes últimos, pode-se mencionar a Colômbia, por exigir prazo específico para o pagamento (*antes da decisão executória*); Portugal, pelas particularidades já apresentadas em citação acima; e o Brasil, por apresentar a sistemática mais esdrúxula dentre os países pesquisados pelo autor.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O Estado brasileiro enfrenta o desafio de fazer com que os agentes econômicos tenham motivações concretas para estarem em conformidade com a legislação tributária, estimulando o cumprimento voluntário das obrigações tributárias e dissuadindo a evasão. Neste contexto, diante dos vultuosos recursos que o Brasil perde em decorrência da sonegação fiscal, esta pesquisa se propôs a investigar como a atual sistemática de mitigação da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária influencia as decisões dos agentes econômicos acerca da sonegação.

Para tanto, partiu-se de um questionamento central para a abordagem econômica da conformidade tributária: o que motiva o indivíduo a pagar tributos e a se manter adimplente com suas obrigações tributárias? Tal provocação incitou a testagem da premissa maior (p1), segundo a qual, “na criminalidade econômica, a possibilidade de supressão da aplicação da pena encoraja e incentiva o delinquente” ($Y \rightarrow X$). Viu-se, então, que os agentes econômicos atuam a partir da perspectiva da maximização da utilidade esperada, confrontando as vantagens e os riscos envolvidos na prática de um determinado ilícito. Levam em conta os efeitos de suas ações sobre os riscos de detecção e condenação criminal, os quais influenciam de forma significativa o quão dispostos aqueles indivíduos estão a se engajar na sonegação fiscal.

Assim, o descumprimento da legislação tributária está correlacionado negativamente ao grau de dissuasão empregado pelo Estado, o que compreende a fiscalização – ameaça de detecção – e a efetiva aplicação de sanções. Nesse sentido, a dissuasão da evasão fiscal depende diretamente dos efeitos preventivos e repressivos da persecução penal. Conclui-se, então, que nesse contexto “a possibilidade de supressão da aplicação da pena encoraja a sonegação” ($Y \rightarrow X$), considerando-se, portanto, confirmada a veracidade da premissa maior (p1). Por outro lado, verificou-se que a atual sistemática de mitigação da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária adotada no Brasil exclui a maior parcela dos riscos associados à evasão fiscal: a que diz respeito ao risco de efetivo cumprimento de uma pena criminal. É preciso retomar, portanto, os aspectos relacionados à investigação da premissa menor (p2), que consiste na afirmação de que “a sistemática adotada no Brasil a respeito da mitigação da punibilidade nos crimes tributários possibilita a supressão da aplicação da pena” ($Z \rightarrow Y$).

De forma sucinta, pode-se dizer que, tendo em vista a ausência de qualquer limite temporal para a extinção da punibilidade em razão do pagamento integral do débito tributário - o qual poderá ocorrer também de forma fracionada, nos casos dos programas de parcelamento (geralmente acompanhados de anistia de multas) que têm sido recorrentemente concedidos no Brasil - a avaliação racional empreendida pelos indivíduos para decidir acerca da prática da sonegação revela mais vantagens do que riscos. Se por um lado o agente econômico evitará o pagamento de valores ao Erário – no contexto de uma tributação tida como injusta e de uma má alocação dos recursos públicos –, por outro, poderá, a qualquer momento, anular os efeitos de uma possível condenação criminal até mesmo depois do seu trânsito em julgado por meio de um mero pagamento pecuniário, não havendo, inclusive, nenhuma limitação quanto à possibilidade de reincidência do aproveitamento desse instituto. Há, portanto, a certeza da impunidade pela prática da evasão fiscal, uma vez que “a atual sistemática de mitigação da punibilidade nos crimes tributários adotada no Brasil possibilita a supressão da aplicação da pena” ($Z \rightarrow Y$), razão pela qual considera-se validada a premissa menor (p2).

Dessa maneira, o Estado abdica dos significativos efeitos dissuasivos decorrentes da persecução penal à medida em que abre mão da sua legítima pretensão punitiva em favor do recebimento, a qualquer tempo, do tributo devido. Tal fato revela-se um contrassenso, pois, como visto no decorrer deste trabalho, o bem jurídico tutelado pelo Direito Penal Tributário não é, diretamente, a arrecadação tributária, mas sim a veracidade/incolumidade da ordem tributária. Esse entendimento é justificado pela noção de que a fraude é criminalizada, nessa conjuntura, a fim de assegurar a veracidade das declarações prestadas pelos contribuintes acerca do fato gerador da obrigação tributária, pois é com base nessas declarações que, no mais das vezes, a autoridade fazendária poderá realizar o lançamento e constituir o crédito tributário.

Por fim, e em resposta ao problema de pesquisa, pode-se afirmar com certo grau de segurança que a mencionada “sistemática de mitigação da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária acaba por encorajar a sonegação” ($Z \rightarrow X$), comunicando uma mensagem de leniência estatal diante da evasão fiscal, motivo pelo qual não nos resta outra alternativa senão reconhecer a veracidade da conclusão (c), expressa na seguinte fórmula: $C = Z \rightarrow X$. Entende-se, portanto, que a legislação brasileira deve ser modificada no sentido de reestabelecer o início do procedimento

fiscal na esfera administrativa como limite temporal máximo para a extinção da punibilidade, reconciliando-se com o instituto da denúncia espontânea previsto no art. 138 do Código Tributário Nacional. Desse modo, não se obterá o benefício senão quando o pagamento integral do débito tributário ocorrer antes da apreensão do fato pelas autoridades fazendárias. Destaque-se que, diante do panorama internacional, essa não é a alternativa mais radical. Apesar disso, acredita-se, ainda, que após a perda da espontaneidade, mediante o início de alguma medida de fiscalização relacionada à infração, até o recebimento da denúncia criminal, o pagamento integral do débito tributário poderia configurar uma circunstância atenuante da pena.

Ademais, propõe-se que se retire da legislação brasileira a hipótese de suspensão da pretensão punitiva em decorrência da concessão de parcelamento do débito tributário, de modo a não permitir confusões entre a função original do instituto (suspender a exigibilidade do crédito tributário) e a suspensão da punibilidade. Não obstante, o parcelamento poderia ensejar uma redução da pena – menor do que aquela obtível pela quitação imediata da dívida antes do termo inicial do processo penal –, desde que o benefício fosse concedido antes do recebimento da denúncia criminal e que o pagamento do débito fosse integralizado em prazo razoável a ser estipulado pelo legislador, sem que isso jamais viesse a implicar na extinção da punibilidade. A ideia, nesse caso, seria a de que o Estado prosseguisse com as atividades investigatórias e persecutórias relativas ao delito, admitindo uma pequena redução da pena para débitos parcelados até o recebimento da denúncia, desde que quitados, antes da condenação criminal, em prazo coerente definido em lei.

No entanto, fica ainda em aberto a questão do porquê de a legislação brasileira encorajar, dessa maneira, a evasão fiscal, e se a correlação de forças econômicas e sociais existentes no Brasil chega a exercer influência sobre os processos legislativos e decisórios que conformaram a sistemática de mitigação da punibilidade pelo pagamento, nos crimes Contra a Ordem Tributária, nos termos descritos neste trabalho. Essa questão pode instigar novas pesquisas com o intuito de apontar soluções mais precisas para o problema.

REFERÊNCIAS

- ALM, J.; JACKSON, B. R.; MCKEE, M. Deterrence and beyond: toward a kinder gentler IRS. Separata de: SLEMROD, J. (ed.). **Why people pay taxes: tax compliance and enforcement**. [S. l.]: University of Michigan Press, 1992. Disponível em:
http://www.academia.edu/29448846/Deterrence_and_beyond_Toward_a_kinder_gentler_IRS. Acesso em: 16 ago. 2019.
- ALM, J.; MCCLELLAND, G. H.; SCHULZE, W. D. Why do people pay taxes? **Journal of Public Economics**, [S. l.], v. 48, p. 21-38, jun. 1992. Disponível em:
<http://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/004727279290040M>. Acesso em: 16 ago. 2019.
- ANDREONI, James *et al.* Tax compliance. **Journal of Economic Literature**, [s. l.], v. 36, p. 818-860, 1998. Disponível em:
[http://darp.lse.ac.uk/papersdb/Andreoni_etal_\(JEL98\).pdf](http://darp.lse.ac.uk/papersdb/Andreoni_etal_(JEL98).pdf). Acesso em: 25 jun. 2020.
- AUDITORIA CIDADÃ DA DÍVIDA, A. **Gráfico do Orçamento Federal - 2019**. [S. l.], 29 maio 2020. Disponível em: <http://auditoriacidada.org.br/conteudo/grafico-do-orcamento-federal-2019-2/>. Acesso em: 19 jun. 2020.
- ALLINGHAM, M. G.; SANDMO, A. Income tax evasion: a theoretical analysis. **Journal of Public Economics**, Amsterdam, v. 1, p. 323-338, 1972. Disponível em:
<http://www3.nccu.edu.tw/~klueng/tax%20paper/1.pdf>. Acesso em: 10 ago. 2019.
- BARTNIK, Jackson. **Crimes contra a ordem tributária**. 2002. Trabalho de conclusão de curso (Bacharelado em Direito) - Setor de Ciências Jurídicas, Universidade Federal do Paraná, [S. l.], 2002. Disponível em:
<http://www.acervodigital.ufpr.br/bitstream/handle/1884/47889/M153.pdf?sequence=1>. Acesso em: 27 jun. 2020
- BASTOS, Elísio Augusto Velloso. A função tributária: por uma efetiva função social do tributo. **Revista de informação legislativa**, [s. l.], v. 43, n. 169, p. 143-159, jan./mar. 2006. Disponível em: <http://www2.senado.leg.br/bdsf/item/id/92297>. Acesso em: 19 jun. 2020.
- BAZART, C.; PICKHARDT, M. Fighting income tax evasion with positive rewards: experimental evidence. **LAMETA**: University of Montpellier, [S. l.], 2009. Disponível em: <http://www.lameta.univ-montp1.fr/Documents/DR2009-01.pdf>. Acesso em: 5 ago. 2019.
- BRASIL. **Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965**. Define o crime de sonegação fiscal e dá outras providências. [S. l.], 19 jul. 1965.
- BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. [S. l.], 27 out. 1966.
- BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. [S. l.: s. n.], 1988.

BRASIL. **Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990.** Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. [S. l.], 28 dez. 1990.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (5ª Turma). **Habeas Corpus nº 362.478/SP** (2016/0182386-0). [...] Com o advento da Lei 10.684/2003, no exercício da sua função constitucional e de acordo com a política criminal adotada, o legislador ordinário optou por retirar do ordenamento jurídico o marco temporal previsto para o adimplemento do débito tributário redundar na extinção da punibilidade do agente sonegador [...]. Relator: Min. Jorge Mussi, 14 de setembro de 2017, DJe 20/09/2017. Disponível em: <https://core.ac.uk/download/pdf/161519207.pdf>. Acesso em: 28 de jun. de 2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Habeas Corpus nº 399.109/SC. [...] Não Recolhimento de ICMS por Meses Seguidos. Apropriação Indébita Tributária. [...] Tributos Diretos em que Há Responsabilidade por Substituição e Tributos Indiretos. Relator: Min. Rogerio Schietti Cruz, Terceira Seção, 22 de agosto de 2018, **DJe 31/08/2018**.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Ordinário em Habeas Corpus nº 163.334.** Não recolhimento do valor de ICMS cobrado do adquirente da mercadoria ou serviço. Tipicidade. [...] 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. Relator: Min. Luís Roberto Barroso, 18 de dezembro de 2019. Brasília, 2019a. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/bibliotecaConsultaProdutoBibliotecaPastaFachin/anexo/RHC163334.pdf>. Acesso em: 27 jun. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Informativo de Jurisprudência nº 964/STF. **Recurso Ordinário em Habeas Corpus nº 163.344.** Relator: Min. Luís Roberto Barroso, 18 de dezembro de 2019. Brasília, 2019b. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo964.htm>. Acesso em: 27 jun. 2020.

BECKER, G. Crime and punishment: an economic approach. **Journal of Political Economy**, Chicago, v. 76, n. 2, p. 169-217, março/abril 1968. Disponível em: <http://www.jstor.org/stable/1830482>. Acesso em: 16 ago. 2019.

CAMPOS, Flávio Vilela. **Estudo comparado sobre a extinção da punibilidade e elementos fundamentais dos crimes tributários:** paralelo entre a experiência internacional e o modelo adotado no Brasil. 2018. 247 p. Trabalho de conclusão de curso (Especialização em Direito Tributário) - Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas, [S. l.], 2018. Disponível em: http://www.ciat.org/Biblioteca/AreasTematicas/PoliticaTecnicaTributaria/EvasionTributaria/2018_estudo_comparado_vilela.pdf. Acesso em: 16 jun. 2020.

CASAGRANDE, Daniel Alberto. **Crimes contra a arrecadação para a seguridade social:** apropriação indébita previdenciária e sonegação de contribuição previdenciária. 2008. Dissertação (Mestrado em Direito) - Departamento de Direito

Penal, Medicina Forense e Criminologia da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008. Disponível em:
http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2136/tde-18092009-104847/publico/DISSERTACAO_FINAL_DANIEL_ALBERTO_CASAGRANDE.pdf.
 Acesso em: 28 jun. 2020.

CERQUEIRA, Daniel; LOBÃO, Waldir. Determinantes da criminalidade: arcabouços teóricos e resultados empíricos. Dados. **Revista de Ciências Sociais**, Rio de Janeiro, v. 47, n.2, 2004, p. 233-269. Disponível em:
http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S0011-52582004000200002&script=sci_arttext.
 Acesso em: 14 ago. 2019.

COELHO, A. F. C.; DE OLIVEIRA, J. A. W. D. How to fight tax evasion: real progressivity. **Revista Brasileira de Estudos Políticos**, Belo Horizonte, n. 118, p. 13-51, jan./jun. 2019. Disponível em:
<http://pos.direito.ufmg.br/rbep/index.php/rbep/article/download/665/515>. Acesso em: 22 ago. 2019.

COSTA, Leonardo de Andrade; PUCCIONI, Felipe Galvão. **Finanças Públicas**. [S. l.]: FGV Direito Rio, 2018. Disponível em:
http://diretorio.fgv.br/sites/diretorio.fgv.br/files/u1882/financas_publicas_2018.1_0.pdf. Acesso em: 19 jun. 2020

DE CARLI, Kalinca. Condições objetivas e causas extintivas da punibilidade do autor do delito. **Revista Jus Navigandi**, [s. l.], 2014. Disponível em:
<https://jus.com.br/artigos/27529/condicoes-objetivas-e-causas-extintivas-da-punibilidade-do-autor-do-delito>. Acesso em: 21 out. 2020.

DOS SANTOS, C. A. P.; CASAGRANDE, D. L.; HOECKEL, P. H. O. Teoria econômica do crime: dos pressupostos acadêmicos à empiria do dia-a-dia na vida de ex-presidiários de Santa Maria/RS. **Econ. e Desenv.**, Santa Maria/RS, v. 27, n. 2, p. 308-325, jul/dez 2015. Disponível em:
<http://periodicos.ufsm.br/eed/article/view/21087>. Acesso em: 16 ago. 2019.

FALKINGER, J.; WALTHER, H. Rewards versus penalties: on a new policy against tax evasion. **Public Finance Review**, [S. l.], v. 19, p. 67-79, 1991. Disponível em:
<http://journals.sagepub.com/doi/10.1177/109114219101900104>. Acesso em: 14 ago. 2019.

FELD, L. P.; FREY, B. S. Tax Compliance as the Result of a Psychological Tax Contract: The Role of Incentives and Responsive Regulation. **Law and Policy**, [S. l.], v. 29, p. 102-120, 2007. Disponível em: <http://m.crema-research.ch/papers/2006-16.pdf>. Acesso em: 8 ago. 2019.

FONTANA, Marcos Antônio. **A constituição do crédito tributário e as modalidades de lançamento**. 2005. Trabalho de conclusão de curso (Especialização em Direito Tributário) - Diretoria de Pós -Graduação do Centro Universitário Vila Velha, [S. l.], 2005. Disponível em:
internet.sefaz.es.gov.br/informacoes/arquivos/publicacoes/publicacao_16.pdf. Acesso em: 29 jun. 2020.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GIL, Antônio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

GIUSTINA, José Edson Della. **Extinção da punibilidade penal do contribuinte em débito fiscal no Brasil**: análise econômico-jurídica. 2019. 64 p. Trabalho de conclusão de curso (Bacharelado em Direito) - Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2019. Disponível em: <http://repositorio.ufsc.br/handle/123456789/199451>. Acesso em: 16 jun. 2020.

GOMES, Luiz Flávio. A punibilidade como terceiro requisito do fato punível. **ConJur**: Consultor Jurídico, [s. l.], 21 jul. 2003. Disponível em: https://www.conjur.com.br/2003-jul-21/punibilidade_terceiro_requisito_fato_punivel. Acesso em: 21 out. 2020.

GRECO, Rogério. **Curso de Direito Penal**: parte geral, volume I. 19. ed. Niterói: Impetus, 2017.

IMPOSTÔMETRO. [S. l.], 19 jun. 2020. Disponível em: <http://impostometro.com.br/>. Acesso em: 19 jun. 2020.

JOBIM, Samuel da Silva. Crimes fiscais e extinção da punibilidade pelo pagamento. **Res Severa Verum Gaudium**, Porto Alegre, v. 1, n. 1, p. 185 - 203, 2009. Disponível em: <http://seer.ufrgs.br/resseveraverumgaudium/article/view/64059>. Acesso em: 16 jun. 2020.

MANSOLDO, Mary Cristina Neves. Crimes tributários sob a ótica da criminologia crítica: extinção de punibilidade pelo pagamento do tributo e a teoria do etiquetamento. **Quaestio Iuris**, Rio de Janeiro, v. 11, n. 2, p. 839 - 879, 2018. Disponível em: <http://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/quaestioiuris/article/view/29893>. Acesso em: 16 jun. 2020

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos de metodologia científica**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MARQUES, Leonardo Nunes; GUIDI, Victor Missi. Apontamentos sobre a amplitude material da norma contida no Art. 1º, Inc. II, da Lei No 8.137/90. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, [s. l.], v. 24, ed. 131, 2016. Disponível em: http://www.mpsp.mp.br/portal/page/portal/documentacao_e_divulgacao/doc_biblioteca/bibli_servicos_produtos/bibli_boletim/bibli_bol_2006/RTFPub_n.131.10.PDF. Acesso em: 29 jun. 2020.

MARTINEZ, Antonio Lopo. Recompensas positivas como mecanismo de incentivo ao *compliance* tributário. **Cad. Fin. Públ.**, nº 14 (Dezembro 2014): 327-342. Disponível em:

http://www.researchgate.net/publication/285912711_Recompensas_positivas_como_mecanismo_de_incentivo_ao_compliance_. Acesso em: 02 ago. 2019

MOREIRA, André Mendes. Constituição do crédito tributário. **Enciclopédia jurídica da PUC-SP**. Celso Fernandes Campilongo et al. (coords.). Tomo: Direito Tributário. Paulo de Barros Carvalho et al. (coord. de tomo). 1. ed. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2019. Disponível em: <http://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/304/edicao-1/constituicao-do-credito-tributario>. Acesso em: 29 jun. 2020.

NUCCI, Guilherme de Souza. **Manual de direito penal**. 10. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2014.

OCDE. **La relación cooperativa: un marco de referencia**: De la relación cooperativa al cumplimiento cooperativo. Paris: OECD Publishing, 2013. 119 p. Disponível em: <www.oecd-ilibrary.org/taxation/la-relacion-cooperativa-un-marco-de-referencia_9789264207547-es>. Acesso em: 25 jun. 2020.

OURIQUES, Nildo. Crise fiscal ou financeira?. **Instituto de Estudos Latino-Americanos - UFSC**, [s. l.], 24 jun. 2015. Disponível em: <http://www.iela.ufsc.br/noticia/crise-fiscal-ou-financeira>. Acesso em: 19 jun. 2020.

PELETEIRO, Ubiratam Campana. **A mitigação da punibilidade e a ineficácia da tutela penal nos crimes contra a ordem tributária**. 2018. 28 p. Trabalho de conclusão de curso (Bacharelado em Direito) - Faculdade Doctum Vitória, Vitória, 2018. Disponível em: <http://dspace.doctum.edu.br:8080/xmlui/handle/123456789/1325>. Acesso em: 16 jun. 2020

PIRES, Adriane da Fonseca. **A economia do crime**: precisamos falar sobre Gary Becker. [S. l.: s. n.], 24 ago. 2015. Disponível em: canalcienciascriminais.com.br/a-economia-do-crime-precisamos-falar-sobre-gary-becker/. Acesso em: 14 ago. 2019.

SIMÕES, Braulio Bata. Direito penal tributário. **Âmbito jurídico**, [s. l.], 1 ago. 2012. Disponível em: <http://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-tributario/direito-penal-tributario/>. Acesso em: 27 jun. 2020.

SINPROFAZ. **Quanto Custa o Brasil**. [S. l.], 2020. Disponível em: <http://www.quantocustaobrasil.com.br/>. Acesso em: 19 jun. 2020.

SIQUEIRA, M. L.; RAMOS, F. S. A economia da sonegação: teorias e evidências empíricas. **Rev. econ. Contemp.**, Rio de Janeiro, v. 9, n. 3, p. 555-581, set./dez. 2005. Disponível em: http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S1415-98482005000300004&script=sci_abstract&tlng=pt. Acesso em: 02 ago. 2019.

TESOURO NACIONAL TRANSPARENTE. **Estimativa da Carga Tributária Bruta no Brasil - 2019**. [S. l.: s. n.], 2019. Disponível em: http://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9::::9:P9_ID_PUBLICACAO:32076. Acesso em: 19 jun. 2020.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 17. ed. atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2010. 470 p.

UGARTE, Luis Cremades *et al.* **Cooperative Tax Relationship or Compliance: Current situation in the CIAT member countries of Latin America, the Caribbean, Africa and Asia**. [S. l.]: CIAT, 2015. Disponível em: <http://biblioteca.ciat.org/opac/?v=5373>. Acesso em: 25 jun. 2020.

UNAFISCO NACIONAL. **Nota Técnica Unafisco Nº 10/2018**: o aumento das penas e a revogação dos dispositivos legais que permitem a extinção da punibilidade dos crimes contra a ordem tributária. [S. l.], set. 2018. Disponível em: http://unafisconacional.org.br/img/publica_pdf/nota_tecnica_unafisco_10.pdf. Acesso em: 19 jun. 2020.

XÉREZ, Hugo Vasconcelos. **Extinção da punibilidade dos crimes tributários pelo pagamento**: uma crítica à luz do estado democrático de direito e da teoria do bem jurídico. 2015. Dissertação (Mestrado em Direito) - Programa de Pós-Graduação em Direito, Universidade Federal do Ceará, [S. l.], 2015. Disponível em: <http://www.repositorio.ufc.br/handle/riufc/16364>. Acesso em: 8 mai. 2020.