



## A tutela penal da ordem tributária: desafios para eficaz defesa da coletividade

The criminal protection of the tax order: challenges for effective collectivity defense

La protección penal de la orden fiscal: desafíos para la defensa efectiva de la colectividad

Juan Rodrigo Carneiro Aguirre <sup>1</sup>

### RESUMO

O artigo aborda a necessária relação entre a arrecadação de receitas pelo Estado e o cumprimento de suas obrigações constitucionais e nesse sentido, a função do Direito Penal, notadamente, como forma de desestímulo a práticas de sonegação fiscal. O Estado Brasileiro assumiu o compromisso de promover o bem-estar social elencando a prestação de diversos serviços e atividades com o fim primordial de cumprimento do disposto nos artigos 1º, 2º e 3º da Carta Constitucional. Sem receitas suficientes, os preceitos não passam de meras declarações, inadmissíveis em razão da força normativa da constituição. Nessa perspectiva, o Direito Penal assume especial relevância na proteção de bens jurídicos, como a defesa da ordem tributária. Todavia, percebe-se a existência de políticas criminais que enfraquecem a tutela da coletividade. Assim, há necessidade de atuação interinstitucional no sentido de melhor combater práticas que culminam em sonegação de tributos. O

<sup>1</sup> Mestrando no programa de Pós-Graduação *stricto sensu* Mestrado Profissional em Prestação Jurisdicional e Direitos Humanos UFT/ESMAT. Pós-Graduado em programa de Pós-Graduação *Lato Sensu* em Estado de Direito e Combate à Corrupção da Escola Superior da Magistratura Tocantinense (ESMAT). Promotor de Justiça no Estado do Tocantins (2004). E-mail: [juanaguirre@mpto.com.br](mailto:juanaguirre@mpto.com.br); <http://lattes.cnpq.br/4569107202491448>; <https://orcid.org/0000-0001-5517-5447>.

método descritivo e comparativo de atos normativos, doutrina e decisões judiciais sobre o tema mostra-se adequado para a análise do estudo proposto. O resultado do trabalho demonstra a necessidade da efetiva tutela penal tributária e sua relação com a defesa da coletividade e incremento de direitos humanos.

**Palavras-chave:** *Direitos Humanos. Recuperação de ativos. Políticas públicas.*

#### ABSTRACT

The article deals the relationship between the collection of revenue by the State and the Constitutional obligations and the function of Criminal Law, notably as a way of discouraging tax evasion practices. The Brazilian State is committed to promote the Welfare State, listing the provision of various services and activities with primary purpose of complying with provision of articles 1, 2 and 3 from the Constitutional Chart. Without sufficient financial incomes, the precepts are nothing more than declarations, inadmissible due to the normative force of the constitution. In this perspective, Criminal Law assumes special relevance in the protection of legal assets, such as the defense of the tax order. However, there are several criminal policies that weaken the protection of the community. Thus, it's necessary an interagency action in order to better combat practices that culminate in tax evasion. The paper analysed normative acts, doctrine and judicial decisions with contributions from descriptive and comparative method. The result demonstrates the necessity for effective tax penal protection and its relationship with the defense of the community and the increase of human rights.

**Keywords:** *Human rights. Asset recovery. Public policy.*

#### RESUMEN

El artículo aborda la necesaria relación entre la recaudación de ingresos por parte del Estado y el cumplimiento de sus obligaciones constitucionales y la función del Derecho Penal, en particular, como forma de desalentar las prácticas de evasión fiscal. El Estado brasileño se compromete a promover el bienestar social, enumerando la prestación de diversos servicios y actividades con el objetivo primordial de cumplir con las disposiciones de los artículos 1, 2 y 3 de la Carta Constitucional. Sin ingresos suficientes, los preceptos no son más que meras declaraciones, inadmisibles por la fuerza normativa de la constitución. En esta perspectiva, el Derecho Penal adquiere especial relevancia en la protección de los bienes jurídicos, como la defensa del orden tributario. Sin embargo, existen

políticas criminales que debilitan la protección de la comunidad. Por tanto, es necesaria una acción interinstitucional para combatir mejor las prácticas que culminan en la evasión fiscal. El método descriptivo y comparativo de actos normativos, doctrina y decisiones judiciales sobre el tema es adecuado para el análisis del estudio propuesto. El resultado del trabajo demuestra la necesidad de una efectiva protección penal tributaria y su relación con la defensa de la comunidad y el incremento de los derechos humanos.

**Palabras clave:** *Derechos Humanos. Recuperación de activos. Política pública*

## Introdução

No mundo globalizado, as diversas relações sociais, culturais e econômicas entre povos colonizadores e colonizados permitem a percepção da existência de grande fosso separatista entre aqueles que possuem e outros que nada tem. A exclusão e inacessibilidade a direitos básicos para o desenvolvimento digno do homem torna necessária a ampliação do estudo dos direitos humanos envolvendo o diálogo e aprendizagem interdisciplinar, buscando em várias áreas do conhecimento a resposta para sua verdadeira efetivação.

Com efeito, a ampliação dos estudos dos direitos humanos e suas influências recíprocas na ciência do Direito permitem maior acesso ao seu conteúdo promovendo a democracia e a cidadania indispensáveis para a construção do Estado Social Democrático.

Os direitos humanos elencados na Constituição brasileira assumem especial relevância não podendo ser vistos apenas como uma carta de intenções, mas direitos com força normativa suficiente para alterar a realidade social. O Estado deve se comprometer com o núcleo essencial da Constituição descritos em seus três primeiros artigos, deixando de lado interesses políticos e econômicos internacionais do mundo globalizado para efetivamente buscar a melhoria das condições de vida de seus cidadãos, a começar por promover a ampla divulgação dos direitos humanos em várias áreas do conhecimento.

A positivação dos direitos fundamentais na ordem jurídica interna, em especial os direitos de prestação, não foi suficiente para a diminuição das desigualdades sociais, permanecendo muitos comandos apenas como meras

abstrações.

A nova hermenêutica constitucional, com raízes em vários precedentes da Suprema Corte e farta doutrina nacional e estrangeira sobre o tema da aplicabilidade dos direitos fundamentais, demanda do Estado Brasileiro o compromisso de implementação dos direitos humanos, abarcando todas as suas dimensões – direitos de liberdade, igualdade e fraternidade – o que envolve um sério esforço em utilizar toda a sua capacidade política e financeira para garantir aos administrados o gozo desses direitos. Não se trata de mera faculdade do Estado, mas obrigação, com fundamento constitucional.

Os direitos sociais fundamentais, classificados como direitos progressivos ou de prestação se destacam em razão do descaso em sua efetiva implementação, culminando em grandes debates teóricos entre sua obrigatoriedade e a possibilidade fática e financeira do Estado em cumprir o comando constitucional.

Diante da atual crise financeira anunciada em todos os entes da Federação e da constatação empírica do afastamento de grande parte da sociedade de seus direitos fundamentais há de se promover a defesa da ordem tributária, especialmente, na área penal, na medida em que pode contribuir para o desestímulo de práticas que desfalcam os cofres públicos e impedem a efetivação de direitos sociais.

O que se busca no presente trabalho é analisar o papel da tutela penal das relações jurídico-tributárias, em razão das graves consequências das ações praticadas por contribuintes que suprimem dos cofres públicos quantias essenciais para a realização dos mandamentos constitucionais, notadamente, a justiça social, impedindo a promoção de direitos fundamentais.

Para o desenvolvimento do trabalho, escolheu-se o método descritivo e comparativo, com análise de conteúdo. Busca-se, na primeira parte, ressaltar a importância da tutela penal e sua relação com a implementação dos direitos fundamentais e como forma de proteção do patrimônio público e também da coletividade, notadamente, dos mais necessitados. Em seguida, pretende-se fazer breve análise da atual política criminal adotada no combate aos crimes contra a ordem tributária e os desafios postos uma vez que, ao contrário de desestimular as condutas dos contribuintes, propicia verdadeiro incremento as práticas de sonegação e apropriação de tributos. Na terceira parte, busca-se

destacar e demonstrar a necessidade de união de esforços de diferentes órgãos do Estado para melhor combater ações que suprimem valores dos cofres públicos prejudicando o implemento dos direitos sociais fundamentais.

O resultado da pesquisa permitirá o conhecimento, divergências e contemporaneidade da matéria em estudo.

## 1. Os crimes contra a ordem tributária e o bem jurídico tutelado

A Constituição Federal, após ressaltar em seus primeiros artigos, notadamente, no artigo 3º os objetivos fundamentais da República Brasileira, elencou de forma aberta, diversos direitos e garantias fundamentais, abraçando o Estado de *bem-estar social*, com obrigações de realizar diversas atividades e serviços (BRASIL, 1988).

Evidentemente, a imposição de prestação de serviços e realização de políticas públicas para construir uma sociedade livre, justa e solidária, erradicar a pobreza e marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais e assim promover o bem de todos, depende de arrecadação, distribuição e posterior dispêndio de recursos que serão obtidos através das atividades desenvolvidas que geram riqueza, considerando que a Constituição previu uma ordem econômica de cunho capitalista (SILVA, 1999, p. 762).

Sem embargo da previsão de diversas formas de transferências de valores ao Estado, não há dúvida que predomina na atualidade a opção de tributação junto à população, nos termos das regras gerais do sistema tributário instituído no título VI (Da Tributação e do Orçamento), capítulo I (Do sistema tributário Nacional).

Nas palavras de Sacha Calmon,

A Constituição, estatuto fundante, cria juridicamente o Estado, determina-lhe a estrutura básica, institui poderes, fixa competências, discrimina e estatui os direitos e as garantias das pessoas, protegendo a sociedade civil. O poder de tributar, modernamente, é campo predileto de labor constituinte. A uma, porque o exercício da tributação é fundamental aos interesses do Estado, tanto para auferir as receitas necessárias à realização de seus fins, sempre crescentes, quanto para utilizar o tributo como instrumento extrafiscal, [...]. Assim, se por um lado o poder de tributar apresenta-se vital para o Estado, beneficiário da potestade, por

outro a sua disciplinação e contenção são essenciais à sociedade civil ou, noutras palavras, à comunidade dos contribuintes (CALMON, 2018, p. 29).

Nesse contexto, ciente da possibilidade de insurgência da sociedade civil, o legislador nacional previu o regramento e possibilidades de resistências às cobranças estatais oriundas da relação jurídica tributária, descrevendo as regras gerais no Código Tributário Nacional, buscando assim, equilíbrio entre os interesses de arrecadação (públicos) e os interesses dos contribuintes (privados) (BRASIL, 1966).

Ocorre que o legislador conferiu especial destaque a condutas que, para muito além da discussão sobre a ocorrência do fato gerador, suas alíquotas, e meros inadimplementos da obrigação jurídico-tributária, configuram verdadeira *burla, engodo*, ao Fisco, tipificando-as como infrações criminais na Lei 8.137 de 27 de dezembro de 1990, em seus dois primeiros artigos e ainda nos artigos 168-A e 337-A do Código Penal (BRASIL, 1941).

Como bem acentuado por Jorge de Figueiredo Dias, os problemas advindos da *sociedade de risco* impõem ao direito penal problemas novos e superação de antigos dogmas para a minimização dos riscos gerados pela atual sociedade massificada, global e tecnológica em que as condutas se afastam do modelo clássico do direito penal imaginado para defesa de bens *individuais*, como a vida, o corpo, para atingir *grupos indeterminados* de pessoas quando não a generalidade delas (DIAS, 2001, p. 158-160).

Sem dúvida, andou bem o legislador nacional quando editou a Lei 8.137/90 com os olhos voltados à proteção da generalidade de pessoas prejudicadas pelo descumprimento da obrigação tributária a partir de ações graves do contribuinte para ocultar suas rendas e desfalcas o erário, em benefício próprio, distanciando-se da noção de solidariedade prevista na carta constitucional.

Ao tipificar as condutas mencionadas, pretendeu o legislador impedir ou ao menos dissuadir os cidadãos de suas práticas que tem potencial lesivo demasiado abrangente, buscando, através da imposição de castigo corporal (pena privativa de liberdade), propiciar a regularidade da ordem tributária e, portanto, a justiça social. Conforme Vargas, a pena é instrumento que visa proteger o descumprimento de normas que visam implementar os objetivos

fundamentais da República brasileira, quais sejam, liberdade, justiça e solidariedade (VARGAS, 2000, p. 1).

Para Aníbal Bruno *apud* Vargas (2000, p. 1), o conceito de pena “é a reação que uma comunidade politicamente organizada opõe a um fato que viola uma das normas fundamentais de sua estrutura e, assim, é definido como crime”.

Dissertando sobre o futuro do Direito Penal, Claus Roxin (2012, p. 05) afirma: “Por fim não se vislumbra como, sem um direito penal estatal se poderá reagir de modo eficiente a delitos contra a coletividade (contravenções ambientais ou tributárias e demais fatos puníveis econômicos)”, demonstrando o acerto da legislação nacional ao tipificar condutas atinentes a regularidade da ordem tributária.

Nessa esteira, a proteção penal da ordem tributária encontra amparo na própria Constituição Federal de 1988, sendo fundamental para a tutela do patrimônio público e primordial para a implementação dos direitos sociais fundamentais.

Para Luiz Regis Prado:

A tutela penal da ordem tributária se encontra justificada pela natureza supraindividual de cariz institucional, do bem jurídico, em razão de que são os recursos auferidos das receitas tributárias que darão respaldo econômico necessário para a realização das atividades destinadas a atender às necessidades sociais. [...] A legitimidade Constitucional para a tutela da ordem tributária radica no fato de que todos os recursos arrecadados se destinam a assegurar finalidade inerente ao Estado democrático e social de Direito, de modo a propiciar melhores condições de vida a todos (v.g tratamento de água e esgoto, criação de áreas de lazer, saúde, educação) (PRADO *apud* DECOMAIN, 2010 p. 67)

Com efeito, os tipos penais elencados nos dois primeiros artigos da Lei 8.137/90 e artigos 168-A e 337-A do Código Penal têm como objetivo central proteger os direitos sociais fundamentais elencados na Carta Constitucional, na medida em que, ao impor sanções de caráter pessoal desestimula a prática de condutas que suprimem valores devidos ao erário, destacando a importância do cumprimento da obrigação jurídico tributária.

Nessa linha, a tutela penal da ordem tributária não se limita apenas ao crédito tributário (interesse secundário da Fazenda), mas visa proteger direitos

coletivos de índole constitucional. A esse respeito, Ferreira:

As condutas descritas na Lei 8.137/90, assim, longe de constituírem meras infrações fiscais patrimoniais, consubstanciam violação à normalidade da ordem tributária, com reflexos em toda a coletividade, dada a natureza do interesse juridicamente tutelado, porquanto a prática de qualquer ação típica e ilícita contra a ordem tributária provoca um dano ou lesão que se difunde, necessária e inexoravelmente, por toda a sociedade. De tal sorte, nos crimes contra a ordem tributária, a coletividade aparece como sujeito passivo principal, figurando o Estado – titular do poder tributante –, e, eventualmente, o particular, como sujeitos passivos secundários (FERREIRA *apud* Hounie, 2002, p. 74):

Ainda sobre o tema Decomain:

Quando os autores de crimes contra a ordem tributária, particularmente daqueles previstos no artigo 1º e também do art. 2º, II, da Lei 8.137/90 e pelos artigos 168-Ae 337-A do CP, atuam no sentido de não pagar o tributo devido, ou no sentido de não recolher aos cofres públicos valores que retiveram, a título de tributo, de outras pessoas, na realidade não se os pode encarar simplesmente como pessoas que não estão pagando ao Estado uma quantia em dinheiro que lhe devem. Os autores de tais crimes necessitam ser sempre vistos como pessoas que de algum modo, por menos que seja, contribuem para que o Estado esteja algo mais debilitado no cumprimento de seu papel de provedor de serviços públicos (DECOMAIN, 2010, p. 66).

Em julgamentos recentes, tanto o Superior Tribunal de Justiça quanto o Supremo Tribunal Federal reafirmaram a importância da tutela penal da ordem tributária, ao cancelarem a validade do tipo penal descrito no artigo 2º, II da Lei 8.137/90.

Nos autos do HC 399109/SC, julgado pela Terceira Seção do Superior Tribunal de Justiça em 22/08/2018 foi consignado no voto condutor do Ministro Schietti que

Nesse particular, é válida a advertência feita por Miguel Bajo e Silvina Bacigalupo, para os quais, em tradução livre, o delito fiscal não só acarreta uma diminuição do valor econômico do erário público, como também afeta, como resultado próprio de um dos mais genuínos delitos econômicos, toda a política econômica social (Derecho Penal Económico. Madri: Centro de Estudios Ramón Areces, 2001, p. 219, *apud* FISCHER, Douglas. Delinquência econômica e estado social e democrático de direito: uma teoria à luz da constituição. Porto Alegre: Verbo jurídico, 2006, p. 129) [...]

Entendo, assim, que a tutela penal da ordem tributária mostra-se

consentânea com o viés social-democrático estabelecido pela Constituição Federal, máxime porque tal modelo está atrelado a valores, programas e diretrizes sociais cuja implementação dependem da arrecadação oriunda dos tributos. Tais valores, programas e diretrizes programáticas revelam, outrossim, que existe um dever geral de evitar condutas que se abstêm do pagamento de tributos, de maneira que a sonegação fiscal deve ser firmemente combatida, de acordo com os instrumentos legais e constitucionais de que dispõe o Estado.

No Supremo Tribunal Federal (RHC 163334/SC, julgado em 12/12/2019, acórdão ainda pendente de publicação), o Ministro Barroso, Relator, deixou consignado em seu voto, após comparações de orçamentos advindos da criminalização da conduta do artigo 2º, II da Lei 8.137/90 o seguinte:

[...] Portanto, os dados são muito impressionantes, e o contraste entre os Estados de Santa Catarina e Rio Grande do Sul bem demonstra o impacto relevante que considerar a apropriação indébita tributária crime produz sobre a arrecadação. Quando a gente fala arrecadação a gente tá falando de dinheiro que vai para saúde, de dinheiro que vai para educação, de dinheiro que vai pagar professor, de dinheiro que vai comprar o automóvel da polícia. [...] (YOUTUBE, 2019, 27'16" a 27'48).

O Ministro Alexandre de Moraes, na mesma sessão de julgamento, ressaltando a importância do combate à sonegação fiscal através da tutela penal afirmou que “a sonegação fiscal retira muito mais dinheiro das políticas públicas, retira muito mais dinheiro da saúde educação, segurança pública, habitação, saneamento básico do que a corrupção” (YOUTUBE, 2019 38'37" – 38' 56")

Portanto, a tutela penal da ordem tributária vem ao encontro dos objetivos do Estado Brasileiro porque reporta-se à proteção de bem jurídico previsto e estimulado na Constituição, e ainda, fundamenta-se no moderno Direito Penal que busca a proteção de bens jurídicos transindividuais, atendendo ainda aos princípios da intervenção mínima, fragmentariedade e subsidiariedade (HOUNIE, 2012, p. 75).

Não obstante, tendo em vista a legislação brasileira e as decisões do próprio Supremo Tribunal Federal sobre a matéria, malgrado a importância do bem jurídico tutelado, percebe-se que há diversos entraves para a efetiva aplicação da Lei penal.

## 2. A atual política criminal de combate aos crimes contra ordem tributária: legislação e jurisprudência

Percebe-se, a partir da análise das legislações que regem a persecução penal das relações jurídico-tributárias, que o legislador nacional foi bastante generoso na criação de políticas criminais favoráveis ao sujeito ativo dos delitos, enfraquecendo a função primordial do Direito Penal que é “assegurar a paz infra-estatal e uma distribuição de bens minimamente justa” (ROXIN, 2012, p. 1).

Com efeito, em razão de se tratarem “crimes de colarinho branco”, na tradução literal da expressão cunhada pelo sociólogo norte-americano Edwain Sutherland, no final dos anos 30, referindo-se a crimes praticados por pessoas de respeitabilidade, de elevado *status* socioeconômico, ainda no exercício de suas atividades empresariais, não recebem da sociedade a mesma reprovação dos crimes comuns, como furto, roubo, sequestro, malgrado comprometam seriamente desempenho das funções do Estado. Assim, não sendo visíveis, porque atingem número indeterminado de pessoas, não são tratados com a importância que merecem (FERREIRA, 2002, p. 14-16).

Em um primeiro aspecto, podem-se citar as penas abstratamente cominadas aos delitos como sendo um prenúncio de tratamento diferenciado. Em relação ao artigo 1º, da Lei 8.137/90 e artigos 168-A e 337-A, o legislador cominou pena mínima de 02 e máxima de 05 anos de reclusão. Como comparação, percebe-se que o delito descrito no artigo 312 do Código Penal (crime contra a administração pública), possui pena máxima de 12 anos de reclusão. O artigo 2º da Lei 8.137/90, é infração de menor potencial ofensivo, com penas mínima de 06 e máxima de 02 anos de detenção, demonstrando pois, a ausência de preocupação com o caráter intimidatório da regra penal.

De outro lado, percebe-se que desde sua publicação, a Lei 8.137/90, conferiu tratamento especial aos sujeitos ativos dos delitos descritos naquele diploma, quando, em seu artigo 14, normatizou regra distinta daquela prevista no Código Penal.

Para os crimes tributários, o pagamento do valor do tributo sonegado ou apropriado, *até o recebimento da denúncia*, resultava em causa extintiva da punibilidade, enquanto para os crimes em geral, apenas causa de diminuição de pena (artigo 16 do CP). Em outras palavras, para o autor do furto, a

devolução da coisa intacta, até o recebimento da denúncia não implica em ausência de justa causa para a deflagração da ação penal, enquanto que, para o autor de evasão fiscal ou apropriação indébita tributária, mesmo em se tratando de valores elevados, o pagamento do tributo e seus acessórios resulta na extinção de sua punibilidade, livrando-se da persecução penal. Evidentemente, não se buscou qualquer isonomia nas regras de política criminal.

É certo que ainda em 1991 o artigo 14 foi revogado (Lei 8.383), no entanto, em 1995, a Lei 9.249 reintroduziu a regra, mediante o seguinte dispositivo:

Art. 34. Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos na Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e na Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia (BRASIL, 1995).

Em seguida, foram editadas as Leis 9.964/2000 e 10.684/2003, que introduziram novos benefícios aos infratores dos dispositivos penais mencionados, em seus artigos 15 e 9º respectivamente:

Art. 15. É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei no 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e no art. 95 da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991, durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no Refis, desde que a inclusão no referido Programa tenha ocorrido antes do recebimento da denúncia criminal.

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

§ 2º O disposto neste artigo aplica-se, também:

I – a programas de recuperação fiscal instituídos pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios, que adotem, no que couber, normas estabelecidas nesta Lei;

II – aos parcelamentos referidos nos arts. 12 e 13.

§ 3º Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos neste artigo quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios, que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento antes do recebimento da denúncia criminal (BRASIL, 2000).

Art. 9º É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes

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

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

§ 2º Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos neste artigo quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios (BRASIL, 2003).

Em síntese, as mencionadas normas, para além de confirmarem a extinção da punibilidade com o pagamento do tributo e seus acessórios, ainda acrescentaram novo benefício ao sujeito ativo de delitos fiscais que, poderia parcelar o valor do débito e assim, ficaria livre da persecução penal, acarretando na suspensão da pretensão punitiva.

Relevante mencionar que a Lei 10.684 de 2003 não mais incluiu prazo para a ação do sujeito ativo que, poderia então, *a qualquer tempo*, mesmo já recebida a denúncia, pagar ou parcelar os valores ficando livre da persecução penal, definitiva ou temporariamente, distanciando ainda mais o regramento dos crimes tributários dos delitos em geral.

A partir da referida legislação, pode-se resumir a política criminal de combate aos delitos contra a ordem tributária da seguinte forma: uma vez constatado o crime o agente poderia, *a qualquer tempo*, pagar o valor principal e conseqüentemente teria extinta sua punibilidade, sem nenhum registro para fins penais. Poderia também, *a qualquer tempo* parcelar o valor da dívida, situação que, ficaria suspensa a persecução criminal e, caso honrado o compromisso, também extinta a punibilidade sem nenhuma referência e registros criminais.

Nessa toada, fica claro que o legislador processual penal reduziu o bem jurídico tutelado a apenas ao pagamento do valor do tributo devido, olvidando-se dos malefícios da conduta e seus reflexos na coletividade se distanciando do sentido e função da tipificação, especialmente, quanto a função de prevenção geral para a dissuasão de ações semelhantes ou

reiteradas. Sobre o tema, Decomain:

A benesse não é concedida nem mesmo apenas àquele que pela vez primeira fosse surpreendido em crime. Pode repetir-se indefinitivamente. Percebe-se o amplo convite que se apresenta para a reiteração de crimes de sonegação fiscal ou contra a ordem tributária. Arrisca-se sempre o mau contribuinte na repetição das condutas precedentes. Se não for descoberto, garantirá ganho patrimonial na verdade ilícito. Caso seja surpreendido na prática do delito, poderá pagar o tributo, embora com acréscimos e livrar-se com isso de qualquer punição criminal. Bem provável que essa causa de extinção de punibilidade na verdade represente antes um estímulo à delinquência, que um mecanismo de alavancamento das receitas tributárias. O ganho poderá ser bem elevado. O risco de ser descoberto, relativamente reduzido. E a garantia da impunidade com o pagamento, estará assegurada (DECOMAIN, 2010, p. 499-500).

É de se ressaltar ainda, a edição da Súmula Vinculante nº 24 do Supremo Tribunal Federal que, embora mencione incisos do artigo 1º da Lei 8.137/90, acabou por nortear a atuação criminal no combate a essa criminalidade de colarinho branco, configurando em mais um entrave processual penal. Em síntese, a súmula reflete entendimento fixado nos autos HC 81.611/DF, julgado em 2003, que interpretando o disposto no artigo 83 da Lei 9.430/96 condicionou a atuação do Ministério Público ao esgotamento da via administrativa tributária. Assim, para que haja *justa causa* para a deflagração da ação penal, deve ter sido esgotado o procedimento administrativo tributário pertinente. Sem dúvida, mais um benefício ao sujeito ativo de crimes tributários.

Inúmeras são as consequências danosas desta interpretação, como, deixar a cargo de outro órgão, que não o titular da ação penal, a constituição da materialidade delitiva o que por si só, já configura grave atentado à separação de poderes. Entre outras críticas, Decomain afirma:

Que dizer, ainda, do escárnio de sonegadores pilhados em flagrante delito? Poderá o fiscal de tributos, ou o membro do Ministério Público, prender em flagrante o vendedor de qualquer mercadoria, sendo a venda sujeita a incidência de IPI, ICMS ou de ambos, e que se recusa ao fornecimento de nota fiscal correspondente a operação de venda de que se cuida? O pequeno ladrão, que furte do estabelecimento comercial à mesma mercadoria vendida, poderá ser preso em flagrante. O vendedor, que não emite a nota e com isso desenganadamente já principia o cometimento do crime contra a ordem tributária, não o poderá, eis que deverá primeiramente ser empreendido o

lançamento tributário, com o subsequente exaurimento da via administrativa, para que somente depois possa ser processado. Isso além de injusto, é francamente contrário ao interesse público (DECOMAIN, 2010, p. 558-559).

Feito esse breve esforço histórico, pode-se resumir a situação do sujeito ativo dos crimes tributários, com algumas exceções que apenas confirmam a regra da seguinte forma: o combate às ações mencionadas nos dois primeiros artigos da Lei 8.137/90 e artigos 168-A e 337-A do Código Penal somente será iniciado a partir do esgotamento da via administrativa, com a remessa de documentos referentes ao lançamento do crédito tributário e seu valor ao Ministério Público, formalizada ou não a representação fiscal para fins penais. Iniciada a persecução penal o sujeito ativo poderia, *a qualquer tempo*: pagar o valor integral e ter extinta sua punibilidade ou parcelar a quantia, situação em que ficaria suspensa a persecução criminal.

Em razão das alterações serem introduzidas por normas híbridas, o dispositivo da Lei de 2003, possui efeitos retroativos, assim como a Súmula Vinculante 24 do Supremo Tribunal Federal que alcançou fatos anteriores à sua edição.

Vale lembrar as críticas de Alessandro Baratta:

[...] o direito penal tende a privilegiar os interesses das classes dominantes, e a imunizar do processo de criminalização comportamentos socialmente danosos típicos dos indivíduos a ela pertencentes, e ligados funcionalmente a existência da acumulação capitalista. [...] Isto ocorre não somente com a escolha dos tipos de comportamento descritos na Lei, e com diversa intensidade da ameaça penal, que frequentemente está em relação inversa com a danosidade social dos comportamentos, mas com a própria formulação técnica dos tipos legais. Quando se dirigem a comportamentos típicos dos indivíduos pertencentes as classes subalternas e que contradizem às relações de produção e de distribuição capitalistas, eles formam uma rede muito fina, enquanto a rede é frequentemente muito larga quando os tipos penais tem por objeto a criminalidade econômica, e outras formas de criminalidade típicas dos indivíduos pertencentes às classes no poder (BARATTA, 2011, p. 165).

Em fevereiro de 2011, a Lei 12.382 modificou o artigo 83 da Lei 9.430/96, para entre outras alterações, fixar novamente lapso temporal para as condutas de extinção de punibilidade e suspensão da persecução, limitando a ação sujeito ativo até o recebimento da Denúncia. Em outras palavras, recebida a Denúncia, não há, doravante e atualmente, mais razões de política criminal para o encerramento da persecução penal, conferindo o legislador

maior proteção à coletividade, ainda que distante do sistema geral.

Recentemente, foi introduzido no Código de Processo Penal o acordo de não persecução penal (artigo 28-A) que, considerando as regras gerais, também poderá ser aplicado aos delitos fiscais se somando aos benefícios já conferidos aos autores destes delitos. Em linhas gerais, além das condutas já mencionadas, poderá o sujeito ativo dos delitos fiscais, ajustar, agora com o Ministério Público, condições para não ser processado, sendo mais uma política criminal favorável, todavia, já com reflexos penais e como regra geral do sistema.

Com efeito, mesmo com as últimas alterações legislativas, são muitos os desafios para combate eficaz aos crimes contra a ordem tributária no Brasil. Conforme se infere de estudo publicado por Procuradores da Fazenda Nacional estima-se que a sonegação fiscal, no ano de 2018, representou perda na arrecadação equivalente a 9,2% do PIB, equivalendo a R\$ 626,8 bilhões (seiscentos e vinte e seis bilhões e oitocentos milhões de reais (QUANTOCUSTABRASIL, 2019), demonstrando a necessidade de esforços conjuntos para diminuir, dissuadir e impedir reiteração das práticas que, ao fim e ao cabo, prejudicam o desenvolvimento nacional e atingem diretamente a população carente.

### 3. Necessidade de atuação interinstitucional para melhor defesa da coletividade

Não obstante as críticas já lançadas à política criminal implementada aos crimes contra a ordem tributária, é certo que, a partir da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e legislações correlatas, de *lege lata* há necessidade de maior aproximação de diferentes esferas estatais para combater as modalidades penais mencionadas, buscando modificar o quadro descrito por Ferreira:

A experiência no trato dos crimes contra a ordem tributária no Brasil revela que, não obstante a gravidade das sanções cominadas, a impunidade de fato é uma realidade no contexto nacional, multiplicando-se os casos de evasão fiscal.

As causas para a impunidade de fato dos crimes contra a ordem tributária, podem ser assim alinhadas: a) o forte poder econômico e social dos autores; b) a cumplicidade das autoridades; c) a complexidade das Leis que regulam estes fatos, passíveis de manipulação por hábeis

assessores legais e contábeis; d) o despreparo dos órgãos encarregados da persecução pena, considerando as especificidades dos crimes contra a ordem tributária; e) o despreparo de nossos tribunais para o julgamento dos crimes tributários; f) a falta de atuação conjunta entre os diversos órgãos do Estado; g) a complexidade dos meios utilizados para a perpetuação dos crimes contra a ordem tributária; h) uma certa inadequação da legislação processual e material, para apuração e punição dos crimes tributários; i) a escassa reprovabilidade social do crime tributário e; j) a organização dos autores desses crimes (FERREIRA, 2002, p. 17).

Os esforços devem ser conjugados no sentido de se incrementar a fiscalização e propiciar maior agilidade nas atuações que se relacionam a crimes fiscais, tudo com os olhos voltados para a possibilidade de incremento dos direitos fundamentais a partir de adimplemento das regras da obrigação tributária, sendo recolhidos, a tempo e modo adequados, os valores necessários ao caixa do Estado.

Diante das políticas criminais existentes, não há espaço para atuação isolada dos responsáveis pela persecução penal, sendo primordial a aproximação do Ministério Público, Fazenda Pública, Procuradorias Estaduais e Municipais e Delegacias de Polícia para a efetiva proteção da ordem tributária.

Nesse sentido, mais uma vez Decomain:

A troca de informações entre os agentes do fisco, o Ministério Público e também a Polícia Judiciária, sempre que haja necessidade de inquérito policial, é de marcante utilidade na eficácia de todos esses organismos em conjunto, embora respeitadas as atribuições próprias de cada um, na obtenção do resultado comum desejado, que é a punição criminal daquele que lesa o fisco em detrimento da coletividade.[...] Interessante de todo modo, a celebração de convênios entre o Ministério Público e as autoridades Fazendárias com o compromisso de remeterem estas àquele informações sobre todos os fatos de que tenham notícias e que posam constituir crimes contra a ordem tributária (DECOMAIN, 2010, 563-564).

O Estado deve agir de forma uníssona, demonstrando ao *mau contribuinte* que, no combate aos crimes contra a ordem tributária todos os órgãos estão imbuídos no contexto de fiscalização. Somente assim, poderá ser desestimulada a sonegação. O Estado deve intervir prontamente em todas as esferas, cível (com atuação das procuradorias) administrativa (Fazendas

Públicas) e criminal (Polícias e Ministério Público) dissuadindo o agente de tentar incrementar seus lucros a partir do sacrifício de toda a coletividade.

Não há dúvidas que a partir de aproximação dos entes estatais, mesmo considerando as benesses já colocadas à disposição dos sujeitos ativos do delitos, pode-se buscar uma recuperação de ativos aos cofres públicos possibilitando novos investimentos em políticas públicas nos termos dos objetivos fundamentais da República, promovendo assim os direitos humanos.

Ora, somente a partir do conhecimento das especificidades da persecução penal aos delitos contra a ordem tributária é possível seu combate eficaz, sendo criada uma rede de conhecimento e técnicas, propiciando verdadeiro cerco ao devedor contumaz. Nessa toada, ainda que vigente política criminal favorável, a atuação global do Estado pode servir de freio inibidor de condutas ilícitas propiciando o regular cumprimento da obrigação tributária e com isso a arrecadação e posterior dispêndio de recursos públicos para áreas essenciais, promovendo os direitos fundamentais.

Com efeito, a tutela penal tributária, ainda que com sérias limitações e especificidades, possui importante papel para garantia do patrimônio público e promoção de Direitos Humanos na medida em que tem como função dissuadir o contribuinte de efetivar práticas ilícitas. A atuação integrada e coordenada dos órgãos responsáveis pela persecução penal deve ser especializada e preventiva, sendo possível, a recuperação do prestígio da Tutela Penal e o incremento de recursos que podem ser utilizado para o bem estar da coletividade.

## Conclusão

A Constituição Federal de 1988, logo em seus primeiros artigos, deixou clara a opção política de Estado Democrático de Direito e de bem estar social, na medida em que elencou diversos objetivos e direitos prestacionais, sempre com os olhos voltados à promoção da dignidade da pessoa humana.

A moderna hermenêutica constitucional conferiu força normativa aos comandos da carta, sendo verdadeiras obrigações impostas aos Poderes constituídos a realização dos direitos lá elencados. Com efeito, na esteira de diversas outras legislações internacionais, a Constituição brasileira positivou direitos humanos e, portanto, fundamentais, em seu texto, descrevendo

direitos de liberdade, igualdade e fraternidade.

Evidentemente, para a promoção dos direitos de igualdade e fraternidade há necessidade de arrecadação e dispêndio de recursos públicos, também previstas as regras gerais no texto constitucional. Como forma de destacar a importância do efetivo cumprimento da obrigação tributária, o legislador infraconstitucional identificou e criminalizou condutas que desfalcam o erário, prejudicando todo o sistema de solidariedade previsto no texto constitucional.

Nessa esteira, foi editada a Lei 8.137/90 e posteriormente inseridas no Código Penal pela Lei 9.983/2000 as condutas descritas nos artigos 168-A e 337-A. Inexistem dúvidas de que o bem jurídico tutelado é a coletividade, uma vez que, se protege o financiamento e execução de diversas políticas públicas que visam erradicar a pobreza e marginalização, construir uma sociedade livre, justa e solidária, ou seja, permitem a efetivação dos objetivos da República.

Assim, a tutela penal dos crimes contra a ordem tributária assume papel importante na medida em que visa, cominando sanções penais, dissuadir ou impedir que maus contribuintes busquem apenas o incremento de lucros pessoais em detrimento da coletividade, se distanciando da ideia de solidariedade.

Malgrado a importância do bem jurídico tutelado, demonstrou-se que a política criminal atual é por demais benéfica aos sujeitos ativos dessas modalidades criminosas. Afastando-se das regras gerais dos Códigos Penal e de Processo Penal, há um verdadeiro microsistema de persecução para os crimes que atingem a ordem tributária.

A uma, porque há relação de dependência entre instâncias, somente podendo ser acionada a seara penal após o esgotamento da seara administrativa, situação inexistente para os crimes em geral, o que gera inúmeros inconvenientes, notadamente, a demora da persecução penal e impossibilidade de prisão em flagrante, prejudicando a coleta de provas e investigação criminais.

A duas, porque permite-se ao devedor, para fugir da persecução penal, o pagamento integral e o parcelamento do crédito tributário, sem qualquer consequência para fins penais, podendo valer-se desta prerrogativa sempre

que for fiscalizado e autuado. Todavia, atualmente, há marco temporal para sua ação que é o recebimento da ação penal. Em outras palavras, recebida a denúncia, mesmo pago ou parcelado o valor devido, a ação penal terá prosseguimento, em claro reforço à tutela penal da ordem tributária e com isso, da generalidade de pessoas atingidas pela conduta do sujeito ativo.

O acordo de não persecução penal também possibilitará o ajuste do sujeito ativo com o Ministério Público, constituindo-se em mais uma modalidade de política criminal favorável aos autores de delitos fiscais.

Considerando as normas existentes e os desafios para a melhor tutela do bem jurídico protegido (a coletividade), exige-se do Estado uma atuação mais eficaz no sentido de unir esforços de vários órgãos, demonstrando a atenção dos entes públicos no combate a essas modalidades de crimes de colarinho branco.

De *lege lata*, somente com o compartilhamento de conhecimento, técnicas e estratégias envolvendo todos os órgãos que de, alguma forma, tem papel na defesa da ordem tributária, poderá ser implementado um sistema mais rigoroso de fiscalização e assim, permitir maior a recuperação de ativos suprimidos da coletividade, impulsionando, conseqüentemente, maiores possibilidades de efetivação de direitos fundamentais.

## Referências

BARATTA, Alessandro. **Criminologia crítica e crítica ao direito penal: introdução à sociologia do direito penal**. 6. ed. Rio de Janeiro: Revan, 2011

BRASIL. **Constituição Federal**. Brasília: Senado Federal, 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 29 jun. 2020.

\_\_\_\_\_. Decreto-lei nº 2.848 de 07 de dezembro de 1940. Código Penal. In: **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Rio de Janeiro, RJ, 31 dez. 1940. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/del2848compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del2848compilado.htm)>. Acesso em: 29 jun.2020

\_\_\_\_\_. Decreto-lei nº 3.689 de 03 de outubro de 1941. Código de Processo Penal. In: **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Rio de Janeiro, RJ, 03 out. 1941. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/del3689compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del3689compilado.htm)>. Acesso em: 30 jun.2020

\_\_\_\_\_. 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. In: **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 25 out. 1966. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm)> Acesso em: 29 jun.2020.

\_\_\_\_\_. 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. In: **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 28 dez. 1990. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/18137.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18137.htm)>. Acesso em: 29 jun.2020.

\_\_\_\_\_. Lei nº 9.249 de 26 de dezembro de 1995. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. In: **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 26 dez. 1995. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L9249.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9249.htm)> Acesso em: 29 jun.2020.

\_\_\_\_\_. Lei nº 9.430 de 27 de dezembro de 1996. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. In: **Diário Oficial da**

**República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 30 dez. 1996. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/19430.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19430.htm)>. Acesso em: 29 jun.2020.

\_\_\_\_\_. Lei nº 9.964 de 10 de abril de 2000. Institui o Programa de Recuperação Fiscal – Refis e dá outras providências, e altera as Leis nos 8.036, de 11 de maio de 1990, e 8.844, de 20 de janeiro de 1994. In: **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 11 abr. 2000. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/19964.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19964.htm)>. Acesso em: 29 jun.2020.

\_\_\_\_\_. Lei nº 10.694 de 30 de maio de 2003. Altera a legislação tributária, dispõe sobre parcelamento de débitos junto à Secretaria da Receita Federal, à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e ao Instituto Nacional do Seguro Social e dá outras providências. In: **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 31 mai. 2003. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2003/L10.684.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L10.684.htm)>. Acesso em: 29 jun.2020.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. **Acórdão de decisão em que o Tribunal, por maioria, denegou a ordem**. HC 399109 / SC. Relator(a): Min. Rogério Schietti Cruz. Julgamento em **22/08/2018**. Órgão Julgador: Terceira Seção. Disponível em <[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=79832299&num\\_registro=201701067980&data=20180831&tipo=91&formato=PDF](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=79832299&num_registro=201701067980&data=20180831&tipo=91&formato=PDF)> Acesso em: 29 jun.2020

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **Acórdão de decisão em que o Tribunal, por maioria, concedeu o habeas corpus, nos termos do voto do Relator**. HC 81.611 / DF Relator(a): Min. Sepúlveda Pertence. Julgamento em 10/12/2003. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Disponível em < <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur95121/false>> Acesso em: 29 jun.2020

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **Súmula vinculante nº 24**. Data de Aprovação Sessão Plenária de 02/12/2009 Fonte de Publicação DJe nº 232 de 11/12/2009, p. 1.

DOU de 11/12/2009, p. 1..Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=24.NUME.%20E%20S.FLSV.&>

base=baseSumulasVinculantes>. Acesso em: 29 jun. 2020.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso direito tributário brasileiro**. 16ª ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

DECOMAIN, Pedro Roberto. **Crimes contra a ordem tributária**. 5 e, ver, atua, amp. Belo Horizonte: Forum, 2010.

DIAS, Jorge de Figueiredo. **Temas Básicos da Doutrina Penal**. Coimbra, Editora 2001.

FERREIRA, Roberto dos Santos. **Crimes Contra a Ordem Tributária**. 2ª edição revista e ampliada. Malheiros Editores, São Paulo, 2002

HOUNIE, Santiago Gabriel. **A Tutela Penal da Ordem Tributária e a extinção da punibilidade mediante o pagamento do débito**. Revista da FARN, Natal, v.11, n. 1/2, p. 63-86, jan./dez. 2012. Disponível em:< <http://revistas.unirn.edu.br/index.php/revistaunirn/article/view/294/252>>. Acesso em: 29 jun. 2020.

**RHC 163334/SC**. Robson Schumacher e outra x MPSC. 12 dez 2019. Vídeo 1: 34: 10. Disponível em: <<https://www.youtube.com/watch?v=tnWW67eqEIA>>. Acesso em: 29 jun 2020.

ROXIN, Claus. **Estudos de direito penal**. 2. ed. Tradução Luis Greco. Rio de Janeiro: Renovar, 2012.

Sonegação no Brasil – Uma Estimativa do Desvio da Arrecadação do Exercício de 2018.**Quantocustaobrasil, 2019**. Disponível em < <http://www.quantocustaobrasil.com.br/artigos/sonegacao-no-brasil-uma-estimativa-do-desvio-da-arrecadacao-do-exercicio-de-2018>> Acesso em: 26 mai. 2020.

SILVA, José Afonso da Silva. **Curso de direito constitucional positivo**. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 1999

VARGAS, José Cirilo de. **Instituições de direito penal**: parte geral, volume I, tomo II. 2. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000