

UNIVERSIDADE DE PASSO FUNDO

FACULDADE DE DIREITO

ANDRÉA KARINA NUNES

**A EFICÁCIA E APLICABILIDADE DA EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE NOS
CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA SOB A LUZ DO PROJETO DE
LEI DO SENADO Nº 423, DE 2017**

PASSO FUNDO – RS

2020

ANDRÉA KARINA NUNES

**A EFICÁCIA E APLICABILIDADE DA EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE NOS
CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA SOB A LUZ DO PROJETO DE
LEI DO SENADO Nº 423, DE 2017**

Trabalho de conclusão de curso apresentado ao curso de Direito, da Faculdade de Direito da Universidade de Passo Fundo, como requisito parcial à obtenção da aprovação na disciplina de Trabalho de Conclusão de Curso III, sob orientação do professor Me. Alcindo Batista da Silva Roque.

PASSO FUNDO – RS

2020

AGRADECIMENTOS

Primeiramente agradeço a Deus por estar sempre junto a mim, em quem sempre acreditei e sempre confiei nos momentos de dificuldade.

Agradeço a meus pais, por me possibilitarem uma excelente educação durante o período do colégio e, igualmente, minha inclusão na Faculdade de Direito da Universidade de Passo Fundo.

Aos meus amigos que acompanharam de perto o período em que estive a escrever este trabalho e estiveram junto a mim, me apoiando e provendo todo o suporte necessário em meio a dias tumultuados e cansativos.

Em especial, às minhas amigas Anna, Letícia e Lhaís, que estiveram junto a mim nos últimos dias, me acalmando e auxiliando nos momentos em que mais precisei.

Ao tio Rubem que, infelizmente nos deixou no início deste ano, mas me transmitiu ensinamentos como excelente advogado e promotor de justiça que foi, sempre me incentivando.

Por fim, agradeço ao meu orientador Me. Alcindo Batista da Silva Roque, à Dra. Gabriela Werner Oliveira que, com suas aulas trouxe de volta a minha paixão por penal, e a todos os docentes que me ensinaram um pouco de tudo durante o período de 2016 a 2020, principalmente lições que irei levar comigo para a vida toda.

“A vida é curta; parte dela é desperdiçada por pessoas que se deixam levar por uma vida vegetativa. Um pouco de andança por esse mundo magnífico, lhe dará essa abertura de espírito e esta disposição que desenvolve a alma das pessoas, a boa vontade e a paz no mundo. ”

(Baden-Powell, Aventuras Africanas)

RESUMO

O presente trabalho tem por finalidade fazer uma análise da aplicabilidade e eficácia do instituto da extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária, bem como, conhecer as consequências que estes crimes trazem à sociedade a fim de apresentar a proposta de punibilidade do Projeto de Lei Nº 423, de 2017 que, se encontra em tramitação no Congresso Nacional. Os crimes contra a ordem tributária encontram-se disciplinados nos artigos 1º, 2º e 3º da lei 8.137/90 e a legislação vigente traz a exclusão da punibilidade quando efetuado o pagamento do tributo devido, que pode ser de forma integral ou mediante a adesão do contribuinte a um programa de parcelamento, que, neste último caso suspenderá a pretensão punitiva do Estado até que haja a liquidação do débito. Ainda, conforme entendimento do Supremo Tribunal Federal, tal pagamento pode ser efetuado a qualquer tempo, o que nos sugere um bônus ao agente que atentou contra a ordem tributária do país. O Fisco, portanto, acaba por utilizar-se da ação penal apenas como um meio de cobrança de tributos, prevendo a extinção da punibilidade ao indivíduo que, de maneira direta lesa a ordem tributária e indiretamente, lesa a população, vindo a retirar recursos que, na maior parte das vezes são escassos, e inviabilizando o investimento em searas públicas. É frente a essa situação, que se faz necessário analisar se a instituto da extinção da punibilidade é eficaz, bem como o comportamento dos contribuintes frente aos diversos programas de parcelamentos especiais oferecidos pelo governo, pois assim irá se verificar se devemos adequar a malha punitiva e combiná-la com a política arrecadatória ou continuar confiando em um direito administrativo sancionador.

Palavras-chave: arrecadação, crimes contra a ordem tributária, extinção da punibilidade, parcelamentos especiais, sonegação fiscal.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Os créditos ativos no período de 2013 a 2016 (em R\$ trilhão).....	45
--	-----------

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Comportamento dos contribuintes que aderiram aos quatro grandes parcelamentos especiais..... 43

Tabela 2 - A ascensão dos Créditos Ativos – dados de junho de 2019.... 45

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	9
CAPÍTULO 1. DOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA: A SONEGAÇÃO FISCAL	11
1.1 A sonegação fiscal no Brasil.....	12
1.1.1. As características: do bem jurídico tutelado e da responsabilidade	15
1.1.2. <i>Modus operandi</i>	18
1.2. Sonegação fiscal no mundo: uma análise comparada	19
1.3. Dados e informações fiscais pertinentes à evasão fiscal no Brasil ...	22
CAPÍTULO 2. O INSTITUTO DA EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE NOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA E A ANÁLISE DE SUA EFICÁCIA	26
2.1. Considerações acerca da Lei nº 8.137/90.....	27
2.2. A suspensão da pretensão punitiva do Estado	30
2.2.1. REFIS.....	31
2.2.2. PAES.....	33
2.2.3. PAEX.....	35
2.3. Das leis mais recentes e a posição do Supremo Tribunal Federal e Supremo Tribunal de Justiça concernente à extinção da punibilidade	36
2.4. Uma análise a partir de dados disponibilizados pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (SERFB): houve eficácia na instituição da extinção da punibilidade através do pagamento do tributo?	41
CAPÍTULO 3. AS CONSEQUÊNCIAS QUE DECORREM DOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA E A PROPOSTA DA PUNIBILIDADE DESTES CRIMES ADVINDA DO PROJETO DE LEI DO SENADO Nº 423, DE 2017	47
3.1 O <i>White-Collar</i> e a desigualdade tributária	47
3.2 A lesão ao Erário e a falta de investimentos nos serviços públicos ...	49

3.3 A instrumentalização do sistema criminal para atingir uma finalidade extrapenal: a cobrança de tributos	53
3.4. A proposta da punibilidade dos crimes contra a ordem tributária sob a luz do Projeto de Lei do Senado Nº 423, de 2017	56
CONSIDERAÇÕES FINAIS	60
REFERÊNCIAS.....	63

INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem por objetivo, a análise da aplicabilidade e eficácia do instituto da extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária, que ocorre, através do pagamento do tributo. É justamente, através desta análise, que se torna possível verificar se o melhor é adequar a malha punitiva e combiná-la com a política arrecadatória ou continuar a confiar em um direito administrativo sancionador. Outrossim, será apresentada a proposta do Projeto de Lei Nº 423, de 2017, que, está em tramitação no Congresso Nacional e traz uma proposta de punibilidade para os agentes que incorrem nos crimes em questão.

Os crimes contra a ordem tributária estão previstos na lei nº 8.137/90 que, traz consigo a previsão de pena para o agente que nela incide, entretanto, conforme a legislação vigente, o pagamento do valor devido pode ser feito a qualquer tempo e, até mesmo, de forma parcelada, visando extinguir o processo. Ao mesmo tempo que vigora tais vantagens aos agentes sonegadores, o Brasil possui uma quantidade elevada de autuações fiscais crescentes a cada ano e, com base em dados do Sindicato Nacional dos Procuradores da Fazenda Nacional (Sinprofaz), no período de janeiro a agosto de 2018, o país deixou de arrecadar cerca de R\$345 bilhões com a sonegação de impostos e, nesse sentido, a doutrina se divide sobre o assunto, tornando-o um tema complexo, além de ser confuso, pois, no decorrer dos últimos 20 anos, já houveram mais de 40 parcelamentos especiais concedidos aos contribuintes, além de, diversas mudanças na legislação pertinente à estes crimes.

A análise da eficácia do instituto da extinção da punibilidade, dar-se-á, através de dados e estudos realizados pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil ao longo dos últimos 20 anos, desde o advento do primeiro programa de parcelamento especial concedido pelo Governo, presente na Lei nº 10.684/03 e conhecido como Refis. Quanto à apresentação da proposta do Projeto de Lei nº 423/17, esta somente será possível após uma análise concisa das consequências que os crimes contra a ordem tributária trazem ao mundo jurídico e social, para que assim, fique demonstrada a necessidade de trazer a questão da extinção da punibilidade em pauta, para que seja rediscutida e, junto a isso, apresentar a proposta ensejada pelo projeto de lei como uma alternativa

para o que está sendo observado hoje, além de, ser apoiado pela Associação Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil.

CAPÍTULO 1. DOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA: A SONEGAÇÃO FISCAL

Ao longo do presente capítulo, será falado acerca dos crimes contra a ordem tributária, em especial, sobre a sonegação fiscal, em vista de ser um assunto muito recorrente não apenas em nível nacional, mas sim, em nível internacional.

Historicamente, a legislação que regula os crimes contra a ordem tributária tem sua raiz na época da monarquia no Brasil, durante o império de Dom Pedro I. A Constituição Política do Império do Brasil, outorgada em 1824 por Dom Pedro I, foi a primeira a ser elaborada, trazendo consigo quatro poderes políticos: legislativo, executivo, judiciário e moderador, sendo que este último funcionaria como um meio de conter o poder do monarca e garantir ordem, de uma forma neutra, apenas moderando o sistema de poderes, a fim de manter o equilíbrio e não permitir que um se superpusesse ao outro e degenerasse em tirania. Nesta época já cabia ao poder legislativo formular leis para regular as mais diversas searas do governo monárquico, incluída a tributação, fazendo-se perceber que o fenômeno tributário está presente desde a sua primeira constituição do império até a constituição que vigora hoje, a de 1988.

De acordo com os ensinamentos de Cristiano Kinchescki¹ *apud* Ubaldo Cesar Balthazar (2012, p.7), as raízes do direito tributário brasileiro “são encontradas nas normas lusitanas vigentes à época do descobrimento, em virtude das leis fiscais aplicadas no Brasil, emanadas de Portugal”, este, portanto, seria o embrião do direito tributário que conhecemos hoje, porém, caracterizava-se mais como um conjunto de normas não sistematizadas, sem haver qualquer preocupação com um “possível respeito aos direitos dos contribuintes”. No período entre a independência (1822) e a outorga da nossa primeira Constituição (1824), é possível afirmar que surgiu o Estado Fiscal, caracterizado por utilizar tributos como componentes essenciais da receita

¹ Kinchescki (2012, p.8): “Apesar da existência de normas de natureza tributária, não havia um sistema tributário no Brasil, “assim entendido um conjunto harmônico de princípios, regras, institutos, disciplinadores da atividade tributária do Estado”.⁴⁹ Nesse período revela-se mais adequado denominar a disciplina dos tributos de legislação tributária, já que um verdadeiro sistema tributário brasileiro só foi criado em 1965, com a reforma tributária promovida pela EC 18”.

pública. O cunho do direito tributário aqui é nitidamente fiscal e, a partir daí, instituiu-se a preocupação em arrecadar recursos para a manutenção do Estado. Nas Constituições que seguiram houveram significativas mudanças legislativas, que, impactam no que possuímos hoje, como por exemplo, anos após a recepção da Constituição Federal de 1946, sentia-se uma grande necessidade de sua racionalização e de um melhor aproveitamento econômico dos impostos, foi frente a isso que a reforma do sistema tributário brasileiro na época tornou-se uma necessidade.²

Por fim, Kinchescki faz uma importante observação:

“Em 1964, examinando-se o sistema tributário da Constituição Federal de 1946, sentia-se a necessidade de sua racionalização e de um melhor aproveitamento econômico dos impostos. O sistema então existente apresentava-se com diversas lacunas: com uma tributação ampla e variada, sem sentido econômico algum (os impostos eram classificados por denominações jurídicas, sem conteúdo econômico); uma discriminação de rendas tributárias fundamentada numa divisão de impostos meramente jurídica, não econômica e nem decorrente de análise econômica dos encargos das entidades tributantes; (...) vários impostos eram destituídos de finalidade econômica, podendo, pois, ser suprimidos; excesso de leis – e leis casuísticas –, provocavam a perplexidade dos contribuintes; excessiva proliferação de obrigações de caráter acessório, mais dirigidos para facilitar o trabalho da fiscalização; parte considerável da receita tributária federal é vinculada a fins específicos etc.”³

A Constituição Federal de 1988 manteve os princípios relacionados à tributação presentes nas Cartas anteriores, mas, também veio por acrescentar novos que antes não eram explícitos, vindo por ampliar as limitações do poder de tributação. Porém, foi justamente no período entre 1964 e a CF/88 que ouvimos falar de forma específica dos crimes contra a ordem tributária, em especial da sonegação fiscal, crime que iremos falar nos próximos tópicos deste capítulo.

1.1 A sonegação fiscal no Brasil

A sonegação fiscal é pano de fundo de muitas discussões, principalmente no tocante à dados alarmantes que são divulgados nos veículos de informações. O Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT), publicou uma

² KINCHESCKI, Cristiano. A formação histórica da matriz tributária brasileira. **Revista dos Tribunais**. Vol. 923/2012. p. 451 – 479. São Paulo: Ed. RT, set. 2012.

³ KINCHESCKI *apud* MORAES, Bernardo Ribeiro de. Op. cit., p. 75-76

notícia⁴, no dia 25 de janeiro de 2019, com dados de uma pesquisa realizada pela CNDL/SPC Brasil em que revela que o nosso país deixou de arrecadar, no ano de 2018, R\$ 345 bilhões em consequência da sonegação fiscal de impostos, e frente a isso, devemos compreender do que se trata.

A lei nº 4.502, de 1964, dispôs sobre o Imposto de Consumo e reorganizou a Diretoria de Rendas Internas, e nos trouxe um breve conceito de sonegação fiscal, conforme o disposto em seu art.71:

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

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

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

A partir deste conceito, pode-se dizer que a sonegação fiscal é um ato doloso, voluntário e consciente, em que o agente está ciente de sua ação ou omissão, a fim de atingir o erário e se tornar um sonegador. Com o advento da lei nº 4.729 em 14 de julho de 1965, promulgada pelo presidente Castello Branco, passou-se a existir a definição do crime de sonegação fiscal e suas respectivas penalidades, pois, sentiu-se uma necessidade em criar uma lei específica, afinal, tal conteúdo estava disposto em uma lei sobre o imposto de consumo.

Neste sentido, Hugo de Brito Machado (2010, p.511-512) fala sobre a Lei nº 4.729:

A Lei nº 4.729, de 14.7.1965, definiu como crime de sonegação fiscal comportamentos que descreveu de forma casuística (...) do ponto de vista jurídico, porém, os autores dos comportamentos na referida lei definidos foram favorecidos, em face do princípio da especialidade. Realmente, todos aqueles comportamentos podiam ser capitulados no art. 171, que define o estelionato, ou nos arts. 297, 298 ou 299 do Código Penal, que definem os crimes de falsidade material ou ideológica de documentos. A pena mínima cominada seria de 1 ano, e a máxima de 6 anos de reclusão. A Lei nº 4.729/1965 cominou pena de detenção de 6 meses a 2 anos. Além disto, admitiu a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo devido, e para os réus primários cominou pena exclusivamente de multa, com o que fez extinguir-se a

⁴ Notícia no portal do IBPT, conforme exposto, em 2018, o Brasil deixou de arrecadar R\$ 345 bilhões por conta de sonegação de imposto, de acordo com um cálculo realizado pelo Sindicato Nacional dos Procuradores da Fazenda Nacional (Sinprofaz). Além disso, outra pesquisa do Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT) aponta que 27% das grandes empresas não estão em dia com os tributos, enquanto 49% das médias e 65% das pequenas também fazem parte deste cenário. Disponível em: <https://ibpt.com.br/noticia/2734/Brasil-deixou-de-arrecadar-R-345-bi-por-sonegacao-de-impostos>.

punibilidade em apenas 2 anos, pela prescrição. Os dispositivos do Código Penal não eram aplicados.

Durante a vigência da lei em questão, em seu art.1º se encontravam modalidades de falsidade previstas no Código Penal, porém, em razão do princípio da especialidade das normas, essas modalidades ficavam como elementar do delito de sonegação.

Passaram-se 25 anos até que houve a implementação da lei nº 8.137/90⁵ em nosso ordenamento jurídico que, buscou complementar tudo o que a antiga lei e o Código Penal não conseguiam expressar e, a partir daí, mudanças vieram a ocorrer, como por exemplo, a existência dos denominados “crimes contra a ordem tributária”, que acabou por revogar tacitamente a Lei nº 4.729/65, que definia crimes de sonegação fiscal, bem como, a revogação expressa do, então vigente, art. 279 do Código Penal. O art.1º, inciso I precisa ser interpretado conjuntamente com o inciso I do art.2º, que considera crime contra a ordem tributária “fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou

⁵ A lei 8.137, de 27 de dezembro de 1990, definiu os crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências:

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.

fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se total ou parcialmente, de pagamento de tributo”. Portanto, a partir da existência dos crimes contra a ordem tributária, há incluso dentro destes, o crime de sonegação. Ora, a própria legislação, em seu título, confirma a sonegação fiscal como um crime, sendo este, um ato lesivo que atenta contra a ordem tributária do país.

Conforme os ensinamentos de Alecio Adão Lovatto (2000, p. 66), os crimes definidos no art.1º também podem ser chamados de crimes de sonegação fiscal em sentido próprio e, com os dois verbos nucleares, sejam eles ‘reduzir’ ou ‘suprimir’, pode-se identificar o objetivo do sonegador, praticando uma das modalidades de condutas especificadas nos incisos. O jurista Fábio Bittencourt da Rosa⁶ também nos traz seus ensinamentos acerca do crime de sonegação fiscal:

(...) caracteriza-se por um tipo penal múltiplo na última espécie examinada. Define-se o delito pela ação de suprimir ou reduzir tributo por meio de uma variada gama de comportamentos: omitir informação, fraudar a fiscalização, elaborar documento falso, etc. Logicamente, para dizer-se consumado o crime, é preciso que todos os elementos do caput, conjuntamente com algum daqueles definidos nos incisos dos citados artigos, estejam presentes.

Cabe ressaltar que, a lei nº 8.137/90 trouxe figuras antes inexistentes em nossa legislação e, também, reproduziu disposições da lei derogada, no tocante à aplicação da multa e à extinção da punibilidade, assunto que estudaremos em nosso próximo capítulo.

1.1.1. Do bem jurídico tutelado e da responsabilidade tributária

Conforme os ensinamentos do doutrinador Luiz Regis Prado (2019, p. 285), o legislador na cunhagem dos tipos contidos na Lei 8.137/1990, tutela⁷ o Erário (patrimônio da Fazenda Pública), como um bem jurídico supra individual e de cunho institucional. A lei tem por escopo, proteger a política socioeconômica do Estado, como receita estatal, para obtenção dos recursos necessários à

⁶ ROSA, Fábio Bittencourt da. Crime de Sonegação Fiscal. Revista de Informação Legislativa, Brasília a. 36 n. 141 jan./mar. 1999. Disponível em: <https://bit.ly/3bsCDYs>

⁷ “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 dão o respaldo econômico necessário para a realização das atividades destinadas a atender às necessidades sociais. Tal assertiva é corroborada pela proteção constitucional conferida à ordem econômica (art. 170 da CF/1988)”. (PRADO, 2019, p. 278)

realização de suas atividades. Assim, essa concepção de Fazenda Pública como bem jurídico protegido, implica também a diminuição das possibilidades de o Estado levar a cabo uma política financeira e fiscal justa.

Para Harada, Musumecchi Filho e Polido (2014, p.214) o erário como bem jurídico tutelado pela norma penal visa “assegurar a efetiva realização das receitas tributárias federais, estaduais, distritais e municipais, fontes regulares da receita pública, indispensáveis ao cumprimento dos fins do Estado”. Com a mudança legislativa fica explícita a intenção do Estado em tutelar a arrecadação tributária. Por outro lado, de acordo com Lovatto (2000, p.79-81), a arrecadação não é o primeiro objeto de proteção da lei 8.137/1990 e sim, o que se protege antes de tudo é a ordem tributária. Contudo, a arrecadação segundo ele, surge como um objeto substancial genérico.

É sabido que a finalidade do Direito Penal é a garantia de proteção aos bens jurídicos, entretanto, a lei nº 8.137/90 não deixa definido qual ou quais bens jurídicos trata em teor, que pretende proteger. Edmar Oliveira Andrade Filho⁸ se expressa acerca do fato:

A lei nº 8.137/90, não obstante disponha sobre crimes cometidos contra a “ordem tributária”, não estabeleceu um conceito que a definisse e tampouco explicitou qual a natureza do bem jurídico que pretendeu tutelar. Assim, a ordem tributária deve ser entendida como uma abstração que diz respeito à instituição, arrecadação e fiscalização de tributos ou contribuições sociais, mas o bem jurídico que a lei quis tutelar é o direito que o Estado tem de instituir e cobrar impostos e contribuições. Com efeito, a nova Lei teve por desiderato dotar o sujeito ativo da obrigação tributária de instrumentos mais contundentes para inibir as fraudes fiscais, permitindo que o Estado tivesse maiores poderes para melhor proteger seu patrimônio.

Assim, o bem jurídico tutelado é, em essência, o patrimônio dos sujeitos ativos da obrigação tributária, eis que da ocorrência do fato gerados da obrigação tributária principal exsurge para o ente tributante um direito que consiste em receber determinada quantia de moeda, ou cujo valor nela se possa exprimir.

Como afirma Pedro Roberto Decomain (2008, p.80-81), os recursos são extremamente necessários para que o Estado possa desincumbir-se das tarefas que lhe cabem, sendo que atualmente, tais recursos são oriundos essencialmente da arrecadação e infelizmente, a arrecadação tributária é lesada a partir da prática das condutas previstas pela lei nº 8.137/90 como crimes contra a ordem tributária e também aquelas constantes dos artigos 168-A e 337-A do

⁸ Direito Penal Tributário. Crimes contra a Ordem Tributária. 4. Ed. São Paulo: Atlas, 2004, p.82.

Código Penal. A incriminação dessas condutas citadas, têm o crédito tributário, seja ele o tributo devido, como bem jurídico que a lei essencialmente busca proteger. Devemos encarar o Estado como um grande prestador de serviços, pois ele existe como provedor de muitas atividades, que, visam o bem-estar da sociedade e esses serviços se tornam ainda mais relevantes em países que não são ricos tal como o nosso, em que a grande maioria dos destinatários dos serviços públicos, são as pessoas que mais carecem de recursos, possuindo, na maior parte das vezes, praticamente nenhum poder aquisitivo e é justamente para essas pessoas que os serviços estatais se tornam indispensáveis para sua sobrevivência, necessitando-os diariamente.

A responsabilidade tributária se encontra disciplinada nos arts.136 e 137 do Código Tributário Nacional (CTN), que, classifica as infrações tributárias de acordo com a intenção do agente, sendo duas: a intenção objetiva e a subjetiva. Na intenção objetiva⁹, presente no art.136 do CTN, o agente não teve culpa nem intenção de praticá-las, mas a lei lhe atribui a responsabilidade. Na intenção subjetiva, pode haver a forma culposa ou dolosa, no que toca a primeira forma, o agente, embora sem a intenção de praticá-la, agiu ou se omitiu em virtude de negligência, imperícia ou imprudência, enquanto isso, na segunda forma, o agente atua intencionalmente contra a lei, visando atingir o ilícito tributário (sonegação fiscal, fraude e conluio).¹⁰

Quanto aos sujeitos que figuram nos crimes contra a ordem tributária, o sujeito ativo pode ser tanto o contribuinte como o responsável¹¹, mas estes não se confundem. O contribuinte está definido no art. 121, inciso I do Código Tributário Nacional como aquele que “tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador”, diferentemente da figura do responsável, que também possui sua definição prevista no art.121, inciso II do CTN “quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei”, assim, indiretamente este último nos remete aos

⁹ De acordo com Vittorio Cassone (2018, p. 160), o art. 136 estabelece, como regra, a responsabilidade objetiva, ou seja, a penalidade será aplicada independentemente da vontade do infrator em praticá-la. Contudo, o artigo ressalva disposição de lei em contrário.

¹⁰ Vittorio Cassone *apud* Marilene Talarico Martins Rodrigues (2018, p.160)

¹¹ As figuras do contribuinte e do responsável, se encontram elencadas no art.121 do Código Tributário Nacional como sujeitos passivos da obrigação tributária. “Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.”

casos de sujeição passiva indireta. Quanto aos sujeitos passivos, possuímos os sujeitos diretos e os indiretos, nesse sentido o sujeito passivo direto é o Estado e o sujeito passivo indireto a sociedade, e em alguns casos também o particular.

1.1.2. *Modus operandi*

Não obstante o fato do Brasil possuir a maior carga tributária da América Latina, a sonegação fiscal é o segundo fator que mais prejudica a economia do país e possui um valor de faturamento não declarado que chega à casa dos R\$2,17 trilhões, o que corresponde à R\$390 bilhões de reais ao ano. De acordo com vários estudos, os tributos mais sonegados são o ICMS, o IRPJ e o CSLL e, frente a isso, devemos comentar quais são algumas das diferentes formas de sonegar, ou seja, alguns dos diferentes tipos de execução da sonegação fiscal.

Antes de iniciar o assunto, é pertinente diferenciar a sonegação e a inadimplência fiscal, pois muitos as confundem. Enquanto a sonegação fiscal “(...) caracteriza-se por qualquer comportamento doloso, comissivo ou omissivo, praticado com o objetivo de suprimir em todo ou em parte o tributo devido” ¹², a inadimplência é quando o contribuinte informa os valores corretos dos tributos, porém, não tem recursos para quitá-los, ficando em débito com o Fisco.

Entre algumas das práticas mais conhecidas de sonegação, está a Nota Fiscal ‘calçada’, neste caso há divergência entre a via da nota fiscal que fica em posse do cliente e aquela que fica em poder do vendedor, deixando clara a intenção de burlar o Fisco, a fim de reduzir o tributo. Aqui, a via que fica em posse do vendedor possui valor inferior ao da operação, em algumas vezes, a pedido do adquirente, o valor da nota é superior ao valor real consignado, também podendo acontecer na hipótese de que nenhuma das vias fiscais emitidas correspondem à realidade. Ressalta-se que, com a implantação do sistema de Notas Fiscais Eletrônicas (NFS-e), essa situação é muito mais difícil de acontecer.

No caso do imposto de renda é comum ocultar ou reduzir o crescimento patrimonial para pagar menos imposto, bem como o uso de laranjas para a movimentação de valores a fim de dificultar a rastreabilidade das informações. Outra prática conhecida é a ‘meia nota’, uma situação muito comum de ocorrer, tanto em empresas de grande porte quanto, pequenos negócios, onde o

¹² HARADA, Kiyoshi. Crimes contra a ordem tributária. 2ª Edição. São Paulo: Atlas, 2014.

negociador vende um produto, porém na nota fiscal que é emitida e fica em posse do Fisco, conta apenas a metade do valor, a fim de burlar as leis de tributação. Em exemplo hipotético, podemos dizer que o vendedor vendeu um produto por R\$100,00, mas, na nota fiscal que fica em sua propriedade e deve mandar ao sistema, consta metade do valor real, sendo a nota emitida com valor de R\$50,00.

Quanto às práticas de nota fiscal de firma inexistente, nota fiscal paralela e venda sem nota, podemos dizer que a nota fiscal de firma inexistente é utilizada para aumentar o crédito, assim, o agente usa uma nota fiscal impressa por um terceiro, neste caso a nota pode tanto ser de uma empresa inexistente quanto uma nota paralela à nota fiscal da empresa. A nota fiscal paralela nada mais é que a impressão em duplicidade da mesma nota fiscal, ou seja, para uma mesma numeração teremos mais de uma nota fiscal impressa, permitindo ao sonegador levar a registro somente aquela nota fiscal de menor valor tributável, embora tenha emitido outra. A venda sem nota é algo comum e, infelizmente na correria do dia a dia, muitas pessoas na hora de efetuarem uma compra acabam não se dando conta que não foi emitida nota fiscal do produto, acarretando em consequências não somente ao Fisco, que, nesse caso, acaba perdendo o que poderia ter arrecado, mas também acaba retirando um direito do consumidor em fazer posse do comprovante de compra, para futuros estornos ou até mesmo, acesso à garantia do produto.

1.2. Sonegação fiscal no mundo: uma análise comparada

A sonegação ocorre nas mais diversas partes do mundo, porém, nem em todos os lugares a questão da punibilidade para agentes sonegadores é a mesma. Os autores Felipe Clemente e Viviani Silva Lírio (2017, p.488) afirmam que tal crime é comum e recorrente nas mais diversas nacionalidades, presente em países como a Alemanha (36,6%), Inglaterra (32,1%) e Noruega (38,7%), os quais possuem uma carga tributária alta e os agentes são estimulados a recorrer às práticas ilegais como forma de se manter no mercado. Por outro lado, em países em desenvolvimento como México (15,2%) e Chile (19,8%), em que as cargas tributárias são baixas, os agentes sonegam com o objetivo de auferir maiores ganhos.

A porcentagem representada acima, representa o índice de carga tributária de acordo com o PIB de cada país, estes com dados fornecidos pela

OCDE (Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico) de 2014. Ao atualizar os dados com os índices de 2017¹³, respectivamente temos: Alemanha (37,5%), Inglaterra (33,3%), Noruega (38,2%), México (16,2%) e Chile (20,2%).

A criminalidade no âmbito econômico-tributário tem movido diversas organizações internacionais e intensificado o interesse conjunto de diversos países com o intuito de combater diversas organizações criminosas. Através de um relatório elaborado pela Organização das Nações Unidas, o *The Globalization of Crime: A Transnational Organized Crime Threat Assessment* (UNODC, 2010), ficou demonstrado que o crime organizado em termos de mundo, tem faturado bilhões de dólares ao ano com esquemas, destacando ainda que uma luta eficaz contra essas organizações criminosas exigem “mudança de foco para a desestruturação de máfias e de seus mercados por meio de medidas mais duras de combate à lavagem de dinheiro e à corrupção”. O Brasil, assim como vários Estados no mundo, que, estão preocupados quanto ao controle da criminalidade financeira através de mecanismos estatais que possam ser efetivos e, trouxe leis novas que, através de conteúdo próprio, buscando proteção efetiva, vindo a disciplinar leis como a Lei de Crimes Organizados (Lei nº 12.850/2012), Lei Anticorrupção (Lei nº 12.846/2013) e as profundas alterações na Lei de Lavagem de Dinheiro (Lei nº 12.683/2012).¹⁴

De acordo com dados divulgados pelo *Internal Revenue Service* (IRS) dos Estados Unidos, no ano de 2019, as receitas perdidas em decorrência de evasão fiscal de impostos de pessoas físicas e jurídicas superaram US\$ 406 bilhões ao ano¹⁵. A condenação por sonegação de impostos, chamada de *Tax evasion* ou *Tax fraud*, pode resultar em multa e prisão, e cabe-se lembrar que no ano de 1931, nos EUA, houve uma das condenações mais conhecidas do mundo, a condenação do “Rei de Chicago” que, levou o gângster Al Capone à prisão por 7 anos, mas, não em decorrência da fabricação, destilação e distribuição de

¹³ Dados do ano de 2017 da OCDE, carga tributária em relação ao PIB, In: OECD (2018), p.61, Revenue Statistics 2018, OECD Publishing, Paris.

¹⁴ Pereira, Silva, E. D., Werner, Cunha, G., Valente, Guedes, M. M. *Criminalidade Organizada: Investigação, Direito e Ciência*. São Paulo: Almedina, 2017. p.250.

¹⁵ Os números se baseiam em dados da Receita Federal dos EUA no período entre 2008 e 2010 e fornece a estimativa mais recente anual.

álcool durante a era da Proibição, mas sim, porque ele não pagou impostos federais sobre os milhões de dólares que ganhou com as atividades ilegais.

Além de Al Capone, podemos citar o ator americano Wesley Snipes que cumpriu pena de prisão no início de 2010 em decorrência de sonegação. No ano de 2006, o investidor em telecomunicações Walter Anderson, após se declarar culpado, se tornou o maior sonegador de impostos de pessoa física da história dos EUA após, usar paraísos fiscais no exterior e evitar pagar mais de US\$ 200 milhões aos cofres públicos do Governo Federal e de Washington, DC. Segundo a pesquisa *Comprehensive Taxpayer Attitude Survey* de 2018, em dados também divulgados pelo IRS, ficou constatado que 85% dos americanos dizem que nunca é bom trapacear impostos, demonstrando que permanece um medo e receio quando o assunto é sonegar.

A partir de um estudo realizado pela Universidade de Londres¹⁶, foi apurado a quantidade aproximada quanto aos números de sonegação fiscal na Europa e, o dano ao Erário chega a 825 bilhões de dólares ao ano. Ainda, de acordo com o especialista em impostos Richard Murphy, o número baixou em relação à 2009, ano em que a sonegação na Europa chegou a marca de 1 trilhão de euros.

O estudo traz a Itália como a campeã da União Europeia (UE), ficando em primeiro lugar onde, os números passam de 190 milhões de euros ao ano e, várias alterações foram incluídas nas normas referentes ao sistema tributário do país e valem para os crimes fiscais praticados a partir do ano de 2020. As novas regras aplicam a prisão para aqueles que causarem mais de 100 mil euros de rombo aos cofres públicos, com a pena de prisão variando entre dois a oito anos, dependendo do crime, essa nova regra está valendo no país para todas as infrações tributárias. Uma nota interessante a se fazer sobre as novas normas, é que a Itália trouxe junto a responsabilidade administrativa da empresa, ou seja, dessa forma o Fisco pode trazer a responsabilidade também à empresa em benefício de quem o crime foi cometido¹⁷.

¹⁶ O estudo é baseado em dados de 2015, porém, as informações são as mais atuais disponíveis nos países da União Europeia. Disponível em: <https://www.goettinger-tageblatt.de/Nachrichten/Politik/Deutschland-Welt/Studie-In-Deutschland-werden-125-Milliarden-Euro-Steuern-hinterzogen>.

¹⁷ Noticiado no jornal *Il Fatto Quotidiano*. *Evasione fiscale, ecco le nuove soglie di punibilità e l'aumento delle pene. Si applicano dalle dichiarazioni dei redditi 2020*. Disponível em: <https://www.ilfattoquotidiano.it/2019/10/23/evasione-fiscale-ecco-le-nuove-soglie-di-punibilita-e-l-aumento-delle-pene-si-applicano-dalle-dichiarazioni-dei-redditi-2020/5529255/>.

A Alemanha fica em segundo lugar na ocupação de países com maiores números de sonegação fiscal na UE, as autoridades fiscais perdem aproximadamente 125 bilhões de euros ao ano e, no país, a sonegação é um crime fiscal punível com pena de prisão de até cinco anos, ou multa e, em alguns casos, a sentença pode chegar de seis meses a dez anos de prisão. Curiosamente, a tentativa também é punível.

A França segue em terceiro lugar atrás da Alemanha, com uma perda aproximada de 117 bilhões de euros ao ano e no art. 1.741 do código tributário do país, fica estabelecido ao agente que cometer a infração tributária de fraude, uma multa de 500 mil euros e prisão de cinco anos na maioria dos casos. As penas são aumentadas para uma multa de três milhões de euros e sete anos de prisão quando os atos foram cometidos ou executados por uma quadrilha organizada. Já, nos casos que a infração tributária constituir um crime de fraude, de acordo com a previsão no art. 313-1 do Código Penal da França, a fraude é punível com cinco anos de prisão e uma multa de 375.000 euros.

Para Martín Mangas (2019, p. 17) em um panorama mundial, os níveis de sonegação fiscal na América Latina em comparação com a União Europeia são altos e, também são maiores nos impostos de renda (IR) do que nos impostos sobre valor agregado¹⁸(IVA).

Esse tópico, portanto, teve como objetivo principal analisar as medidas tomadas por alguns dos países que mais sofrem com a evasão fiscal no mundo, além de, através de dados, demonstrar os altos valores com os quais, as autoridades dos países se baseiam em buscar novas regras para reger internamente no âmbito fiscal-econômico.

1.3. Dados e informações fiscais pertinentes à evasão fiscal no Brasil

Conforme Clemente e Lirio (2017, p.490), os economistas Graetz e Wilde (1985), em seus estudos, trouxeram evidências para uma análise concisa da conformidade fiscal (*tax compliance*). A primeira evidência mostra que muitos economistas ignoram fatos importantes quanto à dados que demonstram o montante sonegado, como por exemplo, variáveis legais, políticas e culturais. Em uma segunda evidência, coloca-se o modelo de Becker (1968) como um

¹⁸ A título de conhecimento, o Brasil é o único país do Mercosul que não tem um imposto simplificado como o IVA, que é utilizado em diversos países da UE e Mercosul. Nosso sistema tributário ainda mantém um sistema de tributação indireta.

modelo limitador, demasiado simplista, para explicar a sonegação fiscal. Para os autores, a sonegação depende muito da análise da interação entre o agente sonegador e as autoridades envolvidas no processo de fiscalização, além da necessidade da consideração da probabilidade de detecção de fraudes e evasão. A terceira, e última evidência, encontra-se na forma de recomendação aos formadores de políticas fiscais, quando estes propõem acabar com a evasão fiscal por meio do aumento de impostos e taxas sobre o consumo e a diminuição na taxa de renda. Na visão dos economistas, essa troca de base tributária não garante queda da sonegação, mas sim uma queda nas informações das declarações, o que se torna problemático na detecção da sonegação fiscal e como conclusão, destacam a necessidade de um refinamento da teoria acerca do *tax compliance*, além de estudos empíricos que desenhem melhores mecanismos de fiscalização e aprimore os que já existem.

A partir do Plano Anual da Fiscalização¹⁹ da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (SERFB) para 2019 e Resultados de 2018, pôde-se constatar que, apenas em 2018, o montante de crédito tributário recuperado pela Fiscalização da Receita Federal foi de R\$ 186,93 bilhões. Se analisar o montante obtido com autuações fiscais no período de 4 anos, entre o ano de 2011 e 2014 foram R\$ 538.497.611.266,00 e entre 2015 e 2018, o montante obtido superou em 15,84%, revelando R\$ 623.776.129.820,80.

Todos os contribuintes são alvos de uma intensa fiscalização, sejam eles pessoas jurídicas ou físicas, pequenos ou grandes contribuintes, não existindo exceções. Porém, cabe sinalizar que há uma intensificação maior quanto aos grandes contribuintes, sendo estes uma prioridade atualmente. Resultados obtidos a partir de 2010 demonstram uma evolução consistente nos grandes contribuintes, estes respondem à 60% da arrecadação total e no ano de 2018 o montante acumulado foi de R\$ 149.032.681.643,49. Ainda no tocante ao foco nos grandes contribuintes, com o intuito de identificar indícios de sonegação, foram investigadas 1.882 distorções de arrecadação gerando um retorno de R\$ 27,52 bilhões aos cofres públicos, representando o maior valor até agora nesta seara. Nesse resultado, estão incluídas diversas formas de recuperação de créditos tributários, tais como: valores pagos ou parcelados, créditos tributários

¹⁹ O Plano Anual da Fiscalização da Receita Federal do Brasil para 2019 e Resultados de 2018, se encontra disponível em: <https://bit.ly/2WTWBYb>.

constituídos, não homologação de compensações, reativação de créditos e encaminhamentos para ações prioritárias.

No Brasil, a sonegação fiscal ocorre, na maioria das vezes, através do imposto de renda, quando o contribuinte oculta ou deixa de declarar informações e, quando falamos em declarações, muitos lembram da famosa malha fiscal, que sinaliza as declarações com informações não declaradas na base de dados da Receita. Quanto à pessoa física, existe a 'malha fina' que, tenta fazer com que o contribuinte cumpra com suas obrigações tributárias de forma espontânea, enviando-o uma carta comunicando a irregularidade encontrada na declaração e, orientando-o sobre a possibilidade de corrigir as informações tidas como irregulares ou faltantes, através da autorregularização por meio da apresentação de uma declaração retificadora. Apenas em 2018, foram enviadas entre 2 e 4 de outubro, 383.252 cartas aos contribuintes, das mais diversas regiões do país. Em dezembro de 2019, a SERFB iniciou a operação Malha Pessoa Jurídica que, apontou uma soma de mais de R\$ 1,6 bilhão em divergência quanto ao recolhimento de Imposto de Renda PJ e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

No tocante ao combate à fraude e à sonegação, a SERFB informa que após diversas ações fiscais encerradas no ano de 2018, foram identificadas provas de ocorrência, em tese, de crime contra a ordem tributária e para prosseguir e abrir um processo, a Fiscalização da SERFB promove uma Representação Fiscal para Fins Penais (RFFP), que é encaminhada ao Ministério Público Federal quando o lançamento tributário for considerado definitivo na esfera administrativa e, neste mesmo ano foram elaboradas 2.442 RFFP, que correspondem a apenas 29,48% de todas as ações fiscais encerradas.

Por fim, conforme com o planejamento de fiscalização, o objetivo é unir forças com municípios e estados, a fim de atuar na desarticulação esquemas de sonegação tributária, que incorrerão também na suspensão ou inaptidão das empresas envolvidas. Há planejamento de ações em âmbito nacional, regional e local, agindo por exemplo no setor de serviços, atacadista, varejista e na indevida utilização da isenção tributária. Infelizmente, é possível retirar desses dados que, o dinheiro que deixa de entrar nos cofres públicos, é muito maior do que o recuperado pelas ações de fiscalização, tornando a situação extremamente preocupante, pois, a prioridade do Estado é proteger o Erário e

suas arrecadações, porém, o que se vê são as arrecadações cada vez maiores e, enquanto isso, a punição para quem atenta contra a ordem tributária do país é excluída, tema em que falaremos no próximo capítulo.

CAPÍTULO 2. O INSTITUTO DA EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE NOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA E A ANÁLISE DE SUA EFICÁCIA

No segundo capítulo iremos analisar a fundo o instituto da extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária, bem como, trabalhar a partir do tópico 2.2 os diferentes tipos de parcelamentos especiais que foram ofertados aos contribuintes nos últimos anos pelo Governo Federal, a fim de realizar uma análise no tópico 2.4, a partir de dados disponibilizados pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, sobre a eficácia da extinção da punibilidade através do pagamento do tributo.

Para iniciar o capítulo, há que se falar na pretensão punitiva e para isso deve-se iniciar os estudos falando na ação penal. Aos ensinamentos de Luiz Regis Prado (2020, p.374), a atividade punitiva é um direito subjetivo de punir exclusivo do Estado e, esta permanece abstrata enquanto não transgredida a norma penal. Caso seja constatada a violação da norma, o direito genérico se transforma em um direito concreto e efetivo de punir²⁰. É exatamente nesse momento que surge a pretensão punitiva, ou *jus perseguendi*, tratando-se do direito que o Estado possui de fazer atuar a lei penal.

Os crimes contra a ordem tributária não requerem tratamento específico em comparação aos demais crimes, portanto, a natureza da ação penal é pública, aplicando-lhes a norma geral que se encontra no art.100 do Código Penal. Como já visto anteriormente, o bem jurídico tutelado pelo legislador nestes crimes é o Erário²¹, possuindo como escopo proteger a política socioeconômica do Estado. Desde os primórdios da humanidade, o tributo é essencial para o Estado, provendo o seu desenvolvimento e de acordo com o filósofo Aristóteles²² (384 a.C – 322 a.C), o Estado deve prover e buscar a satisfação de todas as necessidades de seu povo, pois o homem, sendo

²⁰ Prado também lembra que o Estado não possui um poder incondicional e ilimitado, cabendo ao Estado de Direito impor a autolimitação do direito de punir, erigindo à categoria de dogmas constitucionais os princípios da *nulla poena sine judice* e *nulla poena sine judicio*.

²¹ A proteção ao patrimônio da Fazenda pública não se encaixa no sentido “simplesmente patrimonialista (ou individualista), mas sim como bem jurídico supraindividual, de cunho institucional” pois a arrecadação tem como fim a obtenção dos recursos necessários à realização de suas atividades. (PRADO, 2019, p.285)

²² Trabalho de História da Ciência e da Técnica por Paulo Sergio Moura. **Pontifícia Universidade Católica de São Paulo**. Disponível em: <https://www.pucsp.br/pos/cesima/schenberg/alunos/paulosergio/politica.html>.

naturalmente animal social, político, não pode realizar a sua perfeição sem a sociedade do estado. Faz-se, portanto, necessária a contribuição pecuniária de um povo, devendo ser obrigação do Estado, reverter os valores em prol da sociedade, tendo seu papel fundamental como um administrador dos recursos arrecadados.

De forma inicial, é necessário fazer saber que a extinção e a suspensão da punibilidade são situações distintas. De um lado, a extinção da pretensão punitiva do Estado que ocorre através do pagamento integral do tributo (disciplinado pela Lei 10.684/03), de outro lado a suspensão da pretensão punitiva, que ocorre com o pagamento através de programa de parcelamento específico (disciplinado pela Lei 12.382/11), porém mantém suspensa a pretensão punitiva do Estado até que todo o tributo seja pago, e, apenas após esse processo, o agente teria sua punibilidade extinta. Ou seja, é possível dizer que há dois caminhos distintos, que nos levam ao mesmo fim: a extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária.

2.1. Considerações acerca da Lei nº 8.137/90

A Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, disciplina nos seus artigos 1º, 2º e 3º os crimes contra a ordem tributária. No artigo 1º se encontram o que chamamos de crimes de resultado, bem como sua definição legal, como é possível observar na íntegra da lei abaixo:

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.

Para que ocorra o delito tributário, é necessário que o agente realize um dos atos descritos no artigo juntamente com a supressão tributária. Ou seja, não basta a mera conduta delituosa, como exemplo, o inciso III que nos remete à falsificação de documento relativo à operação tributável, deve haver a redução do tributo para ser crime tributário, se não apenas se enquadra em uma falsificação.

No tocante ao concurso de pessoas no crime contra a ordem tributária, conforme ensina Prado, em seu livro *Direito Penal Econômico* (2019, p.285), na seara da sonegação fiscal é muito comum a interposição de terceiras pessoas, pois a realização do injusto típico utiliza-se de falsidade substancial ou ideológica e destaca sobre o agente delituoso:

(...) é aquele que realiza a ação ou omissão descrita no tipo objetivo (contribuinte ou responsável) ou determina, ordena ou prescreve a terceiro que atue em seu nome. As regras da autoria e participação são plenamente aplicáveis. Ainda que o agente não venha a determinar a prática da referida conduta, mas tenha dela conhecimento e a utilize para supressão ou redução de tributo, é sujeito ativo do delito. A autoria colateral é possível, mas de difícil configuração.

Por sua vez, o artigo 2º elenca²³ vários incisos com os crimes de apropriação indébita, omissão de renda em declarações e utilizar ou divulgar programa de dados que obtenha informação diversa da lei e a pena prevista para quem incorre neste artigo é de seis meses a dois anos, e multa. É de grande importância ressaltar que hoje, o inciso II está envolvido em uma grande discussão que se tornou um dos casos mais relevantes em matéria tributária julgado nesses últimos anos pelo Supremo Tribunal Federal. O RE 574.706, em

²³ 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.

sede de repercussão geral de tema 69 que tinha como discussão “inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da Cofins”, trouxe em seu julgamento o entendimento de que: “O ICMS não compõe a base de cálculo para incidência do PIS e da Cofins”, nascendo a partir daí uma série de outras discussões fincadas na mesma tese admitida pela corte e pacificando, vindo por alterar o conceito de faturamento.

No dia 19 de dezembro de 2019, o STF²⁴ trouxe uma atualização de grande importância para o nosso cenário tributário no país, determinando que o não recolhimento do ICMS declarado é crime, passando o agente a responder de acordo com o art. 2º, II da Lei 8.137/90 que prevê pena de 6 meses a 2 anos de detenção e multa. Para o ministro Roberto Barroso, relator: “Não se trata de criminalização da inadimplência, mas da apropriação indébita. Estamos enfrentando um comportamento empresarial ilegítimo”.

Quanto ao art.3º da Lei 8.137/90, este retrata os crimes contra a ordem tributária praticados por funcionários públicos²⁵. Contudo, não entraremos em detalhes no presente trabalho.

No art.14, a referida lei tentou trazer em seu conteúdo normativo a extinção da punibilidade para os crimes previstos no art.1º ao 3º quando: “o agente promover o pagamento de tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia”. Tal artigo que a recém tivera sido introduzido, foi revogado pela Lei 8.383/91.

Em 26 de dezembro de 1995, entrou em vigor a Lei nº 9.249, esta alterou a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como, da

²⁴ Na sessão ocorrida no dia 18/12/2019, houve o julgamento do Recurso Ordinário em Habeas Corpus (RHC) 163334, interposto pela defesa de comerciantes de Santa Catarina denunciados pelo Ministério Público Estadual (MP-SC) por não terem recolhido o imposto.

²⁵ Art. 3º Constitui crime funcional contra a ordem tributária, além dos previstos no Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 - Código Penal (Título XI, Capítulo I):

I - extraviar livro oficial, processo fiscal ou qualquer documento, de que tenha a guarda em razão da função; sonegá-lo, ou inutilizá-lo, total ou parcialmente, acarretando pagamento indevido ou inexato de tributo ou contribuição social;

II - exigir, solicitar ou receber, para si ou para outrem, direta ou indiretamente, ainda que fora da função ou antes de iniciar seu exercício, mas em razão dela, vantagem indevida; ou aceitar promessa de tal vantagem, para deixar de lançar ou cobrar tributo ou contribuição social, ou cobrá-los parcialmente. Pena - reclusão, de 3 (três) a 8 (oito) anos, e multa.

III - patrocinar, direta ou indiretamente, interesse privado perante a administração fazendária, valendo-se da qualidade de funcionário público. Pena - reclusão, de 1 (um) a 4 (quatro) anos, e multa.

contribuição social sobre o lucro líquido, além de tomar outras providências. O art.34 trouxe uma novidade, porém, não tão nova, pois foi restabelecida regra similar ao antigo art.14 da Lei 8.137/90, como é possível acompanhar abaixo:

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.

Em busca de encontrar uma justificativa para esta mudança legislativa, a partir de uma breve pesquisa sobre a função das penas, foi possível observar que elas detêm uma dupla função, a de reeducar o criminoso e criar uma possibilidade de que ele não venha a delinquir novamente. A conclusão encontrada foi de que o réu de um crime tributário não possui a necessidade de uma reeducação, logo, traz como sendo desnecessária a cominação de pena prevista para os crimes contra a ordem tributária. Novamente a lei trouxe a ideia de que o agente realizando o pagamento antes do recebimento da denúncia, como forma de coação a devolver ao Estado o prejuízo causado aos cofres públicos, tem sua punibilidade extinta. Conclui-se que, ao passo que o Estado necessita do dinheiro para suprir as necessidades de seu povo, alguns fogem da lei com o intuito de ganhar mais dinheiro e contribuir o mínimo possível para com o Estado, e muitos acabam não sendo pegos por órgãos fiscais e continuam a ostentar o dinheiro devido aos cofres, como se os crimes de sonegação fiscais não fossem lesivos à sociedade e ao país.

2.2. A suspensão da pretensão punitiva do Estado

Como já foi comentado no início deste capítulo, a suspensão da pretensão punitiva é um caminho para que o agente tenha a pretensão punitiva do Estado extinta, vindo a utilizar-se deste o agente que não puder efetuar o pagamento integral da quantia devida, necessitando pagar em parcelas. O parcelamento tributário está previsto no art. 151 do CTN e pode ser dividido em 2 grupos: o parcelamento convencional e os parcelamentos especiais, os quais iremos ver neste capítulo. Quanto à expressão “pretensão punitiva”, como já foi visto no início do capítulo, mas podemos lembrar na visão de Xavier (2017, p.140) que, é aquela que ocorre antes da sentença condenatória e seus prazos prescricionais são regulados pelo art.109 do Código Penal. Estes prazos são

passíveis de interrupção, conforme art.117, e também podem ser passíveis de suspensão, conforme art.116, ambos do mesmo código.

Conforme Prado (2019, p. 303) o parcelamento de débito jamais deve ser equiparado ao pagamento integral, pois, apenas este último possui a capacidade de extinguir a punibilidade e, apesar de esse ser o posicionamento do STF, ainda conforme o autor, o STJ e o TRF da 4ª região entendem que o favor legal deve ser aplicado também às hipóteses de parcelamento e é em razão desse fato que “(...) grande foi a inadimplência por parte dos que tiveram sua punibilidade extinta como decorrência da simples adesão ao parcelamento, já que na esfera penal nada mais poderia ser feito contra eles”. Frente a isso, há a necessidade de se estudar os parcelamentos e, como referenciado acima, os parcelamentos convencionais são aqueles que estão sempre disponíveis aos contribuintes, já, para os parcelamentos especiais, há uma legislação própria, em que há a regulamentação de suas regras para as adesões.

Conforme a Nota técnica da Unafisco N° 03/2017, o objetivo inicial dos parcelamentos especiais era o incremento da arrecadação tributária, com a expectativa de que esta ocorresse de uma forma mais rápida do que a modalidade convencional, a fim de reduzir o estoque das dívidas tributárias e, ao mesmo tempo, incentivar os contribuintes a acertarem suas contas com o Estado. Neste sentido, a partir de agora, iremos verificar alguns dos grandes parcelamentos especiais que ficaram disponíveis para adesão dos contribuintes nos últimos 20 anos.

2.2.1. REFIS

A Lei nº 9.964 de 2000 instituiu o Programa de Recuperação Fiscal²⁶, chamado popularmente de Refis, este foi o primeiro programa de parcelamento instituído pelo Governo Federal, a fim de promover a regularização dos créditos da União, decorrentes de débitos de pessoas jurídicas, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria Especial da Receita Federal e pelo Instituto Nacional do Seguro Social, com vencimento até 29 de fevereiro de 2000.

No art. 15 da referida lei é possível observar que o legislador inseriu institutos de natureza penal:

²⁶ Ver tópico 2.2.1.

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.

O Refis se tornou o caminho de quem desejava ter a pretensão punitiva do Estado suspensa, com a condição de que a inclusão no programa se fizesse antes do recebimento da denúncia criminal.

Para Bomfim (2012, p.42), a falha que ocorreu no programa foi o não estabelecimento de um prazo máximo para o pagamento da dívida e nem de um valor mínimo para as prestações mensais, assim, desta forma poderia ocorrer a hipótese da adesão de um contribuinte que pagaria seu débito por mês em torno de R\$ 30,00 (trinta reais) durante 100 anos. Já, para os que não optassem pela adesão ao Refis, a lei, alternativamente, estabeleceu parcelamento em até 60 meses.

Na visão de Delmanto (2002, p.481), o art.15 nos faz chegar à conclusão de que ele deve ser aplicado por inteiro ou, simplesmente, não se aplica o artigo, pois não se pode falar em suspensão do processo sem a suspensão da prescrição. Assim, por ser a aplicação do seu §1º (suspensão da prescrição), mais prejudicial ao acusado, o artigo se torna inaplicável aos crimes cometidos anteriormente à vigência da Lei 9.964/2000. Portanto, para crimes cometidos antes da lei que instituiu o Refis e que foram objeto de parcelamento, ainda que o juiz não queira aplicar o art. 34 da Lei 9.249/1995, enquanto perdurar o parcelamento o processo não pode iniciar-se, nem mesmo ser o acusado indiciado, não se podendo falar, evidentemente, em suspensão do prazo

prescricional. Para crimes cometidos após a vigência da Lei do Refis, o simples parcelamento não mais extingue a punibilidade, devendo ocorrer para tanto o pagamento integral das parcelas, conforme o art. 15, § 3º da referida lei.

Refletindo sobre a extinção da punibilidade pelo pagamento inserida na Lei do Refis, Ríos (2003, p. 178) expõe:

(...) a extinção da punibilidade somente ocorreria se houvesse o pagamento integral dos débitos objeto de concessão de parcelamento antes do recebimento da denúncia criminal. Por conseguinte, o critério novamente escolhido pelo legislador está distante dos institutos penais da voluntariedade e da reparação do dano. Nessa medida, as críticas ao Refis – de ser uma anistia mal disfarçada- encontram o devido respaldo ao conceder ao final do cumprimento a extinção da punibilidade por meio de “adesão” ao Programa de Recuperação Fiscal.

Ainda, cabe falar que, conforme dados da Receita Federal, neste programa, houve a adesão de 129 mil contribuintes.

2.2.2. PAES

O Parcelamento Especial (PAES), também conhecido como Refis II, surgiu com a Lei nº 10.684 de 2003, que, alterou a legislação tributária, dispondo sobre o parcelamento de débitos junto à Secretaria Especial da Receita Federal, à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e ao Instituto Nacional do Seguro Social. Às palavras de seu próprio texto legal:

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.

O PAES, assim como o Refis, veio a possibilitar a suspensão da pretensão punitiva para os contribuintes que aderissem ao parcelamento e a extinção da punibilidade no caso da pessoa jurídica que efetuasse o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais. A motivação que levou à edição da Lei nº 10.684/03 foi o grande número de inadimplências, e cabe falar

que este número persistiu mesmo com o grande número de adesões ao programa de parcelamento anterior.

A principal diferença entre os dois programas é que, enquanto na lei anterior a inclusão no Refis era condicionada à adesão antes do recebimento da denúncia criminal, no PAES não há limite temporal quanto à extinção da punibilidade pelo pagamento, possibilitando que seja feita mesmo após o recebimento da denúncia criminal pelo juiz. Rodrigo Sánchez Ríos (2003, p. 217-218) comenta o referido tema na seguinte acepção:

(...) a exclusão do limite temporal do recebimento da denúncia merece reflexão à parte. É sabido que no iter parlamentar da Lei 10.684/2003 houve divergência a respeito do alcance deste dispositivo. Prévios acertos partidários, respaldados no propósito de governabilidade, determinaram a exclusão do limite temporal do recebimento da denúncia. Essa decisão do legislador reafirma a feição instrumental da lei penal, altamente criticável, não apenas por secundar mecanismos arrecadatórios que ignoram os critérios jurídico-penais, mas também por degradar a confiança dos cidadãos na incriminação fiscal.

A nova modalidade de parcelamento também impôs um limite de que os débitos poderiam ser parcelados em até 180 prestações mensais, ou seja, o contribuinte haveria até 15 anos para pagar, e uma redução de 50% das multas, estipulando um valor mínimo para o montante de cada parcela mensal, como é possível observar no art.1º da lei:

§ 3º O débito objeto do parcelamento será consolidado no mês do pedido e será dividido pelo número de prestações, sendo que o montante de cada parcela mensal não poderá ser inferior a:

I – um inteiro e cinco décimos por cento da receita bruta auferida, pela pessoa jurídica, no mês imediatamente anterior ao do vencimento da parcela, exceto em relação às optantes pelo Sistema Simplificado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES, instituído pela Lei no 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e às microempresas e empresas de pequeno porte enquadradas no disposto no art. 2º da Lei no 9.841, de 5 de outubro de 1999, observado o disposto no art. 8º desta Lei, salvo na hipótese do inciso II deste parágrafo, o prazo mínimo de cento e vinte meses;

II – dois mil reais, considerado cumulativamente com o limite estabelecido no inciso I, no caso das pessoas jurídicas ali referidas;

III – cinquenta reais, no caso de pessoas físicas.

Neste sentido, sobre a interpretação do PAES, veja-se Bomfim *apud* Furlan (2012, p. 44):

A interpretação do dispositivo em exame precisa ser operada à luz do restante da Lei nº 10.684/03, donde surge a conclusão de que o débito oriundo de tributos e contribuições sociais deve ser anterior a 28 de fevereiro de 2003. Se o fato gerador do tributo for anterior a essa data, o seu pagamento integral ensejará a extinção da punibilidade. Se o fato gerador ocorreu após 28 de fevereiro de 2003, vale o art. 34 da Lei nº 9.249/95, o qual exige que o pagamento seja feito antes do recebimento da denúncia.

E conclui:

(...) vigora atualmente um tratamento benéfico ao criminoso tributário, o qual pode, a qualquer momento, antes do inquérito policial, durante a ação penal ou mesmo durante a execução penal, efetuar o pagamento integral do tributo devido e obter o reconhecimento da extinção da punibilidade, desde que o débito seja anterior a 28 de fevereiro de 2003.

A título de informação, o número de adesões ao Paes praticamente triplicou se comparado ao Refis, totalizando 374 mil contribuintes, sendo, dentro destes, 282 mil pessoas jurídicas e 92 mil pessoas físicas.

2.2.3. PAEX

Com a edição da Medida Provisória nº 303 de 2006, instituiu-se um novo parcelamento especial de débitos referentes a impostos e contribuições federais, o Parcelamento Excepcional, denominado de PAEX, ou simplesmente Refis III, como foi chamado por muitos por ser um parcelamento mais rigoroso. Tal parcelamento foi o terceiro concedido pelo Governo Federal, sendo adotado na Lei nº 11.371, de 28 de novembro de 2006, e, como o nome sugere, surgiu de forma excepcional, possuindo uma curta duração, sendo a MP que o instituiu, prorrogada pelo período de sessenta dias, a partir de 29 de agosto de 2006 e seu prazo de vigência encerrado no dia 27 de outubro de 2006, momento em que perdeu sua eficácia. O PAEX era destinado somente a pessoas jurídicas e estabeleceu três modalidades de parcelamento, sendo possível parcelar em 6, 120 ou 130 meses, havendo ainda redução de 50% a 80% das multas e de 30% dos juros de mora. Na época, tal parcelamento contou com a adesão de 244.722 contribuintes.

Para Bomfim (2012, p.48), a diferença do PAEX, para os dois parcelamentos que o antecederam, era de que para se alcançar a extinção da punibilidade, o contribuinte só teria a possibilidade de quitar a dívida pagando-a de forma integral, pois, a MP nº 303, trouxe alguns artigos que vedavam expressamente o parcelamento dos débitos relativos a impostos e contribuições

retidos na fonte ou descontados de terceiros e não recolhidos à Fazenda Nacional ou ao INSS. Desta forma, não houve surpresa quanto à não conversão da MP em lei, até mesmo porque é vedada edição de Medida Provisória que disponha sobre matéria de Direito Penal ou Processual Penal.

2.3. Das leis mais recentes e a posição do Supremo Tribunal Federal e Supremo Tribunal de Justiça concernente à extinção da punibilidade

O Estado, ainda compenetrado na finalidade de facilitar a regularização fiscal, em prol da pretensão arrecadadora do Estado, trouxe uma nova modalidade de parcelamento através do art.1º da Lei nº 11.941 de 2009²⁷, conhecida como Programa “Refis da Crise”. A modalidade abrangeu vários débitos, com intuito de alterar, de forma ampla, a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários, alterando vários decretos, além de tomar outras providências. Em seu texto legal, no art.68 é possível observar no tocante a suspensão da pretensão punitiva:

Art. 68. 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. 168-A e 337-A do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal, limitada a suspensão aos débitos que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento, enquanto não forem rescindidos os parcelamentos de que tratam os arts. 1º a 3º desta Lei, observado o disposto no art. 69 desta Lei.

Parágrafo único. A prescrição criminal não corre durante o período de suspensão da pretensão punitiva.

É de importante destaque, comentar que a lei incluiu a possibilidade de pessoas físicas aderirem aos programas de recuperação fiscal, o que antes era apenas vantagem das pessoas jurídicas. Neste programa foram criadas 14 diferentes modalidades entre pagamento à vista e parcelamento de dívidas,

²⁷ Conforme o Art.1º da Lei 11.941/09: “Poderão ser pagos ou parcelados, em até 180 (cento e oitenta) meses, nas condições desta Lei, os débitos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e os débitos para com a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, inclusive o saldo remanescente dos débitos consolidados no Programa de Recuperação Fiscal – REFIS, de que trata a Lei no 9.964, de 10 de abril de 2000, no Parcelamento Especial – PAES, de que trata a Lei no 10.684, de 30 de maio de 2003, no Parcelamento Excepcional – PAEX, de que trata a Medida Provisória no 303, de 29 de junho de 2006, no parcelamento previsto no art. 38 da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991, e no parcelamento previsto no art. 10 da Lei no 10.522, de 19 de julho de 2002, mesmo que tenham sido excluídos dos respectivos programas e parcelamentos, bem como os débitos decorrentes do aproveitamento indevido de créditos do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI oriundos da aquisição de matérias-primas, material de embalagem e produtos intermediários relacionados na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – TIPI, aprovada pelo Decreto no 6.006, de 28 de dezembro de 2006, com incidência de alíquota 0 (zero) ou como não-tributados”.

havendo a redução de 60% a 100% das multas e de 45% a 25% dos juros de mora. Também foi incluída a possibilidade de utilização de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL para pagamento desses acréscimos (saldos após as reduções). Conforme dados da Receita Federal, o “Refis da Crise” teve a adesão de 886.353 contribuintes, sendo 717.761 pessoas jurídicas e 168.592 pessoas físicas e desde o advento da lei que o instituiu, houve quatro reaberturas do parcelamento, sendo um no ano de 2013 e outras três reaberturas no ano de 2014.

Na visão de Xavier (2017, p.138-139), a Lei 11.941/09 veio por tornar ainda mais confuso o sistema jurídico contra os crimes tributários, ao passo que, apenas foi aproveitável desta lei o fato de ter incluído a possibilidade de as pessoas físicas aderirem aos programas de recuperação de créditos fiscais, atendendo assim ao princípio da igualdade, pois, há que se admitir que não há nenhum fator discriminante que impede estas de participar dos programas de parcelamento.

Já, em 2011, no dia 25 de fevereiro, foi aprovada a Lei nº 12.382²⁸ e esta mudou a regra para o parcelamento²⁹, passando a alterar o § 4º do artigo 83 da Lei 9.430/1990.

Art. 6º O art. 83 da lei 9.430/96, passa a vigorar acrescido dos seguintes §§ 1º a 5º, renumerando-se o atual parágrafo único para §6º:

“Art. 83.

§ 1º Na hipótese de concessão de parcelamento do crédito tributário, a representação fiscal para fins penais somente será encaminhada ao Ministério Público após a exclusão da pessoa física ou jurídica do parcelamento.

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

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

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

²⁸ O advento da lei 12.382/11 altera a lei 9.430/96; e revoga a lei 12.255/10.

²⁹ É necessário lembrar que a regra mudou apenas para o parcelamento e não para o pagamento, este último pode ser feito a qualquer tempo que extingue a punibilidade.

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

§ 6º As disposições contidas no caput do art. 34 da lei 9.249/95, aplicam-se aos processos administrativos e aos inquéritos e processos em curso, desde que não recebida a denúncia pelo juiz. ” (NR)

A nova lei trouxe que o parcelamento caso for realizado até o recebimento da denúncia, suspende a pretensão punitiva do Estado. Portanto, com a pretensão punitiva suspensa quer dizer que se o Ministério Público ainda não havia realizado a denúncia, não poderá mais fazê-la e, se já havia oferecido a denúncia, porém, o juiz não havia recebido, este não poderá mais receber.

Não obstante de outros autores, Xavier (2017, p.138-139), fala acerca da Lei 12.382/11:

(...) nova celeuma instalou-se com a Lei 12.382/2011, que veio a regular somente a extinção da punibilidade dos delitos tributários nos casos de parcelamento dos créditos fiscais. Assim, o novel dispositivo não modifica ou revoga o que prescreve o retro colacionado § 2º do art. 9º da Lei 10.684/2003, que dispõe sobre a extinção da punibilidade quando houver o pagamento integral dos débitos, independentemente do momento em que tal ocorra.

De acordo com Bitencourt (2016, p. 712), fica evidente que as duas últimas normas editadas em matéria de parcelamento são mais benéficas ao acusado pela prática de crime contra a ordem tributária, pois, ambas não estabelecem prazo certo para que a regularização fiscal possa operar efeitos, suspendendo a pretensão punitiva do Estado. Completando seu pensamento (2016, p. 712):

Considerando a admissibilidade do parcelamento instituído pela Lei n. 11.941/2009, inclusive dos débitos que tenham sido excluídos dos respectivos programas e parcelamentos, sua regulação mais benéfica em matéria penal incide sobre os fatos praticados, anteriores à sua vigência. Nesses termos, ainda que o parcelamento seja concedido após o recebimento da denúncia, no curso da ação penal, ele terá o condão de operar efeitos, suspendendo a pretensão punitiva do Estado.

Bitencourt (2016, p.711) expõe sobre as mudanças legislativas concernentes aos crimes contra a ordem tributária:

As legislações mais recentes não revogaram, contudo, o art. 34 da Lei n. 9.249/95. Isso porque a Lei n. 9.964/2000, a Lei n. 10.684/2003 e a Lei n. 11.941/2009 disciplinam especificamente as hipóteses de parcelamento do débito tributário (Programa de Recuperação Fiscal –

REFIS, Parcelamento Especial – PAES, Parcelamento Excepcional – PAEX), projetando seus efeitos somente sobre a casuística contemplada por cada uma dessas Leis, dentro do marco temporal fixado pelo legislador. Isso significa, finalmente, que não existem problemas quanto à vigência simultânea dos aludidos diplomas legais, os quais surtirão efeitos sobre os casos especificamente contemplados em cada um.

Conforme Campos e Freire (2017, p.737), é possível afirmar que, o marco temporal para o adimplemento do pagamento do tributo sonegado se alargou no decorrer das sucessivas legislações até sua completa omissão legal, ocorrida com o advento da Lei nº 10.684/2003. Assim, diante da atual omissão legal sobre marco temporal para que o pagamento possibilite a despenalização dos crimes fiscais, na hipótese de não haver anterior parcelamento do valor devido, o STF vem se posicionando no sentido de entender que o pagamento integral com aplicação do benefício da extinção da punibilidade pode ser em qualquer tempo, mesmo após o trânsito em julgado de decisão penal condenatória.

Desta forma, foram selecionadas algumas jurisprudências recentes, em que, é possível observar o entendimento do STF e do STJ acerca da matéria em discussão. Quanto à primeira jurisprudência, trata-se de um Agravo Regimental no RE 575.071 São Paulo, julgado em 05 de fevereiro de 2013 pelo STF:

*Ementa: AGRADO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. PRELIMINAR QUANTO À VALIDADE CONSTITUCIONAL DA ATRIBUIÇÃO E COMPETÊNCIA CONFERIDA AO RELATOR PARA, MONOCRATICAMENTE, NEGAR TRÂNSITO A RECURSOS, PEDIDOS OU AÇÕES, QUANDO INCABÍVEIS, INVIÁVEIS OU CONTRÁRIOS À JURISPRUDÊNCIA DESTA CORTE. INSUBSISTÊNCIA DA ARGUIÇÃO. QUESTÕES DE MÉRITO: CRIME TRIBUTÁRIO. PAGAMENTO DO TRIBUTO E CONSEQUENTE EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE. APLICAÇÃO REATROATIVA DA LEI FEDERAL Nº 10.684/2003. PRECEDENTES DA CORTE. AGRADO REGIMENTAL NÃO PROVIDO. 1. O artigo 21, § 1º, do Regimento Interno, expressamente dispõe estar incluída, na esfera de atribuições do relator, a competência para negar, monocraticamente, trânsito a recursos, pedidos ou ações, quando incabíveis, inviáveis, intempestivos, sem objeto ou que veiculem pretensão incompatível com a jurisprudência predominante, tendo o Plenário do Supremo Tribunal Federal declarado a validade constitucional deste dispositivo legal por ocasião do julgamento do Mandado de Injunção nº 375 (AgRg), relator Ministro Carlos Velloso, e Mandado de Segurança nº 22.626 (AgRg), relator Ministro Celso de Mello, acórdãos publicados na Revista Trimestral de Jurisprudência nºs 139, p. 53, e 168, p. 174-175, respectivamente. Preliminar rejeitada. 2. A novel legislação penal, que de qualquer modo beneficie o réu – *lex mitior* -, tem incidência retroativa para alcançar os processos em curso, à vista do disposto no artigo 5º, inciso XL, da*

Constituição Federal, devendo o juiz, em face dos termos do artigo 61, caput, do Código de Processo Penal, aplicá-la em qualquer fase do processo e, se reconhecer extinta a punibilidade, há de declará-la e de deferir, ex officio, ordem de habeas corpus. 3. *In casu*, a Lei Federal nº 10.684/2003, ao se referir a casos dos crimes descritos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137/90, dispôs expressamente em seu parágrafo segundo sobre a extinção da punibilidade dos crimes acima referidos, quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios, razão pela qual o Tribunal Regional Federal, ante a comprovação do pagamento do débito tributário pela pessoa jurídica a qual vinculados os agentes, declarou a extinção da punibilidade, o que está em consonância com a jurisprudência assente no Supremo Tribunal Federal: Habeas Corpus nº 81.828-0/RJ, redator para o acórdão Ministro Cezar Peluso, publicado no DJ de 27.02.2004, e Habeas Corpus nº 85.452, relator Ministro Eros Grau, julgado em 17.05.2005, *iter alia*. 4. Agravo regimental a que se nega provimento. (Grifo nosso)

(RE 575071 AgR, Relator (a): Min. LUIZ FUX, Primeira Turma, julgado em 05/02/2013, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-038 DIVULG 26-02-2013 PUBLIC 27-02-2013)

No tocante à segunda jurisprudência, trata-se da Ação Penal 450, julgada pela Segunda Turma do STF, no dia 18 de novembro de 2014:

Ementa: AÇÃO PENAL. EX-PREFEITO E ATUAL DEPUTADO FEDERAL. DENÚNCIA DE INFRAÇÃO AO DECRETO-LEI 201/1967, ART. 1º, III E IX. APROPRIAÇÃO INDÉBITA PREVIDENCIÁRIA. EMENDATIO LIBELLI. ABSOLVIÇÃO EM RELAÇÃO A PARCELA DA APROPRIAÇÃO, EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE PELO PAGAMENTO, EM RELAÇÃO AO MAIS. 1. A apropriação indébita previdenciária (art. 168-A do Código Penal) prevalece sobre o tipo previsto no art. 1º, XIV, do Decreto-Lei 201/1967, quando a hipótese versa descumprimento de lei municipal atinente a recolhimento a autarquia previdenciária. 2. Ausência de descrição própria de desvio de renda pública, independente da suposta apropriação indébita, leva à absolvição, sobretudo quando a prova dos autos evidencia não ter havido o suposto fato. Improcedência da denúncia, no ponto. **3. Incide, no caso, o entendimento de que o pagamento do tributo, a qualquer tempo, extingue a punibilidade do crime tributário. Precedente.**

(AP 450, Relator (a): Min. TEORI ZAVASCKI, Segunda Turma, julgado em 18/11/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-028 DIVULG 10-02-2015 PUBLIC 11-02-2015, grifo nosso)

Quanto a posição do STJ, esta segue no mesmo sentido do STF, aderindo a ideia de que o agente possa realizar o pagamento do tributo a qualquer tempo:

“1. 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, nos termos do seu artigo 9º, § 2º, sendo vedado ao Poder Judiciário estabelecer tal limite.

2. Não há como se interpretar o referido dispositivo legal de outro modo, senão considerando que o pagamento do tributo, a qualquer tempo, até mesmo após o advento do trânsito em julgado da sentença penal condenatória, é causa de extinção da punibilidade do acusado. (...)"

(HC 362.478/SP, Rel. Ministro JORGE MUSSI, QUINTA TURMA, julgado em 14/09/2017, DJe 20/09/2017, grifo nosso)

2.4. Uma análise a partir de dados disponibilizados pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (SERFB): houve eficácia na instituição da extinção da punibilidade através do pagamento do tributo?

Conforme dados disponibilizados pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, ao longo dos anos, foi feito um estudo³⁰ pela Fiscalização, com foco nos Parcelamentos Especiais e seus efeitos no comportamento dos contribuintes, buscando respostas para a pergunta que muitos fazem após os altos números de evasão fiscal anualmente divulgados, em conjunto com os altíssimos impostos e o serviço, na maior parte, precário, oferecido pelo Estado aos seus cidadãos: há eficácia no instituto da extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária?

No decorrer deste capítulo, especialmente nos itens 2.2.1, 2.2.2, 2.2.3 e 2.3, falamos de alguns parcelamentos, àqueles pertinentes aos agentes que incidem nos crimes previstos nos artigos 1º, 2º e 3º da Lei 8.137/90, mas, ao longo dos últimos 20 anos, houveram aproximadamente 40 programas de parcelamentos especiais disponíveis aos contribuintes e, nas palavras da SERFB, estes demonstram: “expressivas reduções nos valores das multas e dos juros e dos encargos legais (...), prazos para pagamento extremamente longos e possibilidade de quitação da dívida com créditos de prejuízos fiscais (...)”. Ora, é de suma importância que o órgão que tem como função institucional a administração dos tributos de competência da União, incluindo os previdenciários e os que incidem sobre o comércio exterior, abrangendo parte significativa das contribuições sociais do País e também, exerce o papel de subsidiário do Poder Executivo Federal na formulação da política tributária brasileira, prevenindo e combatendo a sonegação fiscal, o contrabando, o

³⁰ Estudo sobre Impactos dos Parcelamentos Especiais. Mais informações em: <http://receita.economia.gov.br/dados/20171229-estudo-parcelamentos-especiais.pdf>.

descaminho, entre outros atos ilícitos, reconhecer de início que os parcelamentos apresentam um desempenho insatisfatório.

A concessão de benefícios fiscais é legal e prevista em leis específicas para cada segmento, porém a questão é que estes benefícios estão se tornando muito maiores que os orçamentos de áreas importantes como a educação, saúde e segurança pública que, juntas, somavam o equivalente à R\$228 bilhões necessários para o ano de 2019, um número inferior em relação ao valor previsto de renúncias fiscais para o mesmo ano, e, vale destacar que todos os orçamentos sempre são disponibilizados pela Secretaria Especial da Receita Federal que expõe os Demonstrativos dos Gastos Tributários que acompanharam os Projetos de Lei Orçamentária Anual (PLOA). A renúncia fiscal também está presente nos últimos programas de pagamento à vista e parcelamentos especiais concedidos, tornando-se um benefício ao agente que incorreu contra a ordem tributária e, os impactos negativos provocados pelas renúncias fiscais nos programas, acabam por serem absorvidos de forma direta pelo orçamento da União, cominando em uma grande redução nos valores disponíveis para aplicação em áreas como saúde, educação e segurança.

Os dados disponibilizados no estudo, trazem um valor grande de renúncia fiscal que advém dos maiores programas que surgiram a partir de 2008, estes totalizando um valor de R\$ 175.999,94 milhões. Porém, se isolarmos apenas o Refis da Crise (11.941/2009), que, foi o programa em que mais houve adesão³¹, com um total de 886.353 contribuintes e, unirmos esse valor com o número de adesões que ocorreram na reabertura do programa, sendo elas o Refis da crise II (lei 12.865/13 e lei 12.973/14) e Refis da crise III (MP nº 12.996/14 e Lei 11.941/2009), teremos, igualmente, um número alto de renúncia fiscal: R\$ 75.837,67 milhões, equivalente à 43,09% do valor total. A partir da análise dos números, foi perceptível que o benefício ao agente é maior quando este adere ao parcelamento e menor quando este efetua o pagamento à vista.

Em um segundo momento do estudo, houve uma questão importante a ser analisada: os efeitos que a implantação dos programas de parcelamentos trouxe ao comportamento dos contribuintes. Abaixo, na tabela 1, é possível observar o comportamento daqueles que aderiram aos quatro grandes parcelamentos oferecidos, sendo eles o REFIS, PAES, PAEX e REFIS da Crise.

³¹ O número de adesões superou os programas antecessores Refis, Paes e Paex, que, nesta ordem obtiveram 129 mil, 374 mil, 244.722 contribuintes em seus programas.

Tabela 1 - Comportamento dos contribuintes que aderiram aos quatro grandes parcelamentos especiais

Parcelamento especial	Adesões	Ativos	%	Exclusões	%	Liquidações	%
REFIS	129.181	2.853	2,21%	117.446	90,92%	8.791	6,81%
PAES	374.719	4.311	1,15%	248.504	66,32%	121.849	32,52%
PAEX	244.722	3.517	1,44%	146.792	59,98%	94.021	38,42%
REFIS DA CRISE	536.697	105.581	19,67%	177.515	33,08%	253.601	47,25%

Fonte: Secretaria Especial Receita Federal do Brasil

Conforme as informações dispostas na tabela 1, foi possível observar o elevado número de exclusões dos parcelamentos especiais, que, de acordo com o estudo, pode ter ocorrido em função de dois fatores, o primeiro é a inadimplência e o segundo fator é a opção por incluir a dívida em outro programa superveniente. Outra informação que foi possível observar, é o baixo índice de liquidação dos débitos. O Refis, instituído pela lei 9.964/00, no tocante à exclusão, chegou à quase 91% de contribuintes que foram excluídos do programa, enquanto apenas 6,81% foi o número de contribuintes que quitaram seus débitos. O Refis da Crise, por sua vez, sendo o programa em que houve o maior número de adesões e, também, um alto número de renúncias fiscais, possui um número um pouco menor em relação às exclusões, 33,08%, que, talvez, possamos associar o baixo número, à suas várias reaberturas, possibilitando a incidência do segundo fator, a adesão à um programa superveniente.

Ainda, conforme o estudo realizado pela Fiscalização, os optantes do Refis da Crise de 2009, pagaram por um longo período uma parcela mínima de R\$100,00, além de conseguir uma Certidão Positiva com efeitos de Negativa perante a Fazenda Nacional até a consolidação dos débitos, ocorrida apenas em julho de 2011. As consequências, é claro, foram absorvidas mais uma vez pelo Erário, como apresentado pela Receita Federal (2017, p.7):

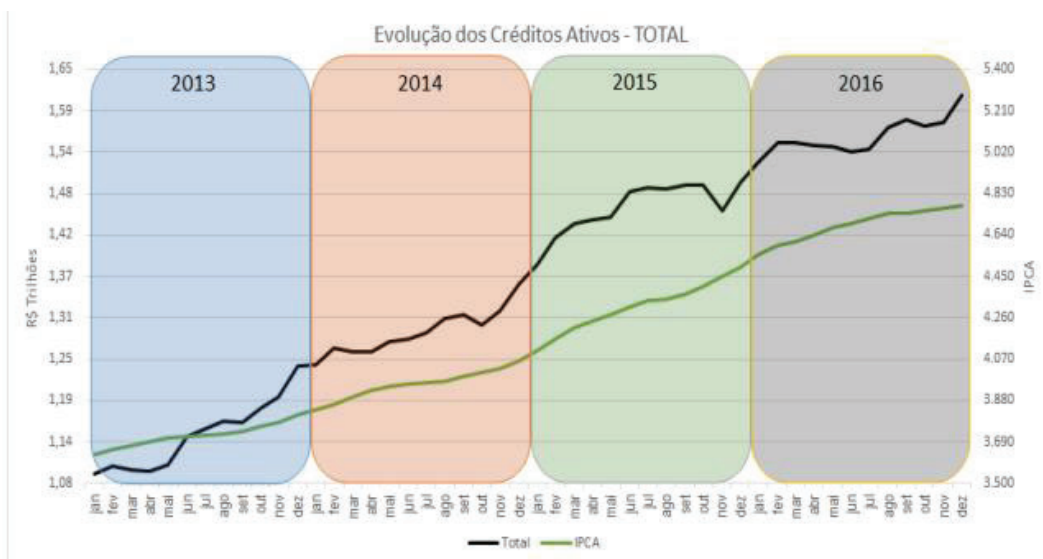
Nessa etapa, metade das opções foram canceladas por irregularidade desses pagamentos mínimos, evidenciando que o parcelamento, além de ineficaz, ainda trouxe como consequência concorrência desleal e efeitos contrários aos interesses públicos, uma vez que grandes devedores conseguiram nesse período atestar uma falsa regularidade fiscal, com o pagamento de valores inexpressivos.

Após a análise, ficou concluso que o comportamento apresentado através da tabela pode ser explicado em razão do aumento de parcelamentos especiais nos últimos anos, que, acabou por ensejar que os contribuintes incorporassem uma cultura de não pagamento de dívidas, ou seja, um comportamento de inadimplência, na expectativa de instituição iminente de um novo programa de parcelamento com condições especiais para pagamento. Deve-se lembrar que este estudo foi atualizado em 2017 e, desde então, a Fiscalização não apresentou um relatório com uma atualização acerca dos dados Econômico-Tributários e Aduaneiros da Receita Federal, porém, os reflexos seguem negativos na arrecadação tributária em decorrência dos reiterados programas especiais de parcelamento, trazendo prejuízos que retiram fundos para investimentos na seara pública e consequentemente afetando a população. Essa informação sim, merece ser reiterada.

O reflexo negativo, de acordo com a Receita Federal, é latente, consolidando a ideia trazida anteriormente de que o saldo devedor é muito maior do que aquele arrecadado pelos órgãos institucionais³², além disso, é visto o alto índice de exclusão nos programas, sendo que, em sua maior parte, são decorrentes de inadimplência e estima-se, que cerca de 20% dos contribuintes são excluídos logo nos primeiros processamentos de exclusão, optando muitos por deixar a dívida aumentar e, posteriormente entrar em outro programa de parcelamento especial. Infelizmente, nota-se que se instaurou um costume entre os contribuintes, onde a possibilidade de surgir um programa mais atrativo com uma alta redução de multas e da própria dívida, é muito melhor do que aproveitar para saldá-la com os inúmeros benefícios oferecidos aos agentes.

Abaixo, na figura 1, é possível visualizar a evolução dos créditos ativos até o ano de 2016, demonstrando que o passivo tributário administrado pela SERFB tem crescido fortemente nos 4 últimos anos, evoluindo do patamar de R\$ 1,1 trilhão em janeiro de 2013 para aproximadamente R\$ 1,6 trilhão em dezembro de 2016, período em que foram editados vários parcelamentos especiais. Da mesma forma, na tabela 2, recentemente atualizada, há um levantamento global do mês de junho de 2019, demonstrando a evolução de R\$ 1,6 trilhão em dezembro de 2016 para R\$ 1,85 trilhão em junho de 2019, crescimento de aproximadamente R\$ 250 milhões em créditos ativos tributários.

³² Conforme o estudo da SERFB, o saldo devedor é de aproximadamente R\$5 bilhões, ao passo de que a arrecadação gira em torno de R\$1,3 bilhão.

Figura 1 - Os créditos ativos no período de 2013 a 2016 (em R\$ trilhão)

Fonte: Estudo sobre impactos dos parcelamentos especiais – SERFB

Tabela 2 - A ascensão dos Créditos Ativos – dados de junho de 2019

Situação do débito	Valores (em R\$ bilhões)
Devedor	139,25
Exigibilidade Suspensa (Processo Administrativo)	1.125,29
Exigibilidade Suspensa (Processo Judicial)	339,39
Parcelamento	237,41
TOTAL GERAL	1.841,34

Fonte: Análise dos Créditos Ativos até junho de 2019 – SERFB

Finalizando a análise de dados da SERFB, em que buscamos a resposta no tocante à eficácia do instituto da extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária, bem como, o comportamento dos contribuintes que aderiram aos parcelamentos especiais, ficou demonstrado o expressivo aumento do passivo tributário, bem como o alto índice de exclusão de contribuintes dos parcelamentos especiais, seja pela cultura da inadimplência, seja pela opção do contribuinte em aderir a um programa mais recente, a fim de obter um alongamento do prazo para pagamento e redução de juros e multas, que podem chegar a até 100% de desconto, como no caso do Refis da Crise em 2009, evidenciando, nas palavras do estudo realizado, que os parcelamentos: “não

são instrumentos eficazes para a recuperação do crédito tributário, além de causar efeitos deletérios na arrecadação tributária corrente”, relembrando o costume estabelecido de que o contribuinte protela o recolhimento dos tributos na espera de um novo parcelamento especial. Portanto, as regras vantajosas oferecidas aos contribuintes, que contém o objetivo de auxiliá-los a saldar as dívidas, demonstrou que o instituto da extinção da punibilidade acaba por acostumar os contribuintes mal e, consoante à todos os outros fatores vistos no decorrer deste tópico, o estudo realizado pela Fiscalização chegou à conclusão de que, tal instituto, exercido por meio do parcelamento especial, não tem gerado os resultados esperados quando de sua implementação: o incremento da arrecadação, a fim de reduzir o passivo tributário, e, a promoção da regularidade fiscal dos devedores.

Diante de tal situação, sabendo que o instituto da extinção da punibilidade não atingiu os objetivos esperados quando da sua implantação, falaremos em nosso próximo capítulo sobre as consequências provocadas em razão dos crimes contra a ordem tributária, bem como, a proposta de punibilidade trazida pelo Projeto de Lei nº 423, de 2017, que, se encontra em tramitação no Congresso Nacional.

CAPÍTULO 3. AS CONSEQUÊNCIAS QUE DECORREM DOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA E A PROPOSTA DA PUNIBILIDADE DESTES CRIMES ADVINDA DO PROJETO DE LEI DO SENADO Nº 423, DE 2017

No terceiro e último capítulo do presente trabalho, após entender a trajetória da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, bem como o instituto da extinção da pretensão punitiva do Estado e a análise de sua respectiva eficácia através de dados da SERF, o assunto que será tratado são as consequências que os crimes contra a ordem tributária trazem ao mundo jurídico, social e econômico, bem como, a proposta de punibilidade através do Projeto de Lei do Senado nº 423, de 2017.

Existem doutrinadores que são a favor da extinção e concordam com o atual posicionamento do Supremo Tribunal Federal³³ entretanto, também há aqueles que se posicionam contra a aplicação do instituto da extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária e, entendem que esta é anômala, principalmente, em razão das consequências que estes crimes trazem à nossa sociedade, demonstrando assim, a importância de discuti-los e quem sabe, rever as leis que regulamentam estes crimes no Brasil.

3.1 O *White-Collar* e a desigualdade tributária

Quando falamos da questão de crimes patrimoniais, é possível identificar que os agentes que neles incorrem, em sua esmagadora maioria, são pessoas de um círculo social privilegiado, se tornando evidente a constatação de que algumas situações no âmbito do Direito Penal Tributário causa uma certa perplexidade, principalmente, às pessoas que não costumam ter contato com o direito. Frente a essa situação, o procurador regional da República, Douglas Fischer (2003, p.1) *apud* Miguel Bajo e Silvina Bacigalupo, que, salientam a necessidade de sair da bolha social em que vivemos e reparar em quem realmente arca com os efeitos da sonegação fiscal, pois, a relevância dos crimes

³³ Para relembrar, a atual posição do STF a respeito do tema, é de que o pagamento integral do débito tributário em qualquer tempo extingue a punibilidade, até mesmo quando o pagamento ocorre depois do trânsito em julgado de decisão condenatória. (RE 575071 AgR, Relator (a): Min. LUIZ FUX, Primeira Turma, julgado em 05/02/2013, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-038 DIVULG 26-02-2013 PUBLIC 27-02-2013)

econômicos advêm do grande dano que estes causam a sociedade, e quem comete estes crimes, na maioria das vezes, são membros da alta sociedade, produzindo seus efeitos mais lesivos e aumentando o número de pessoas afetadas com as consequências, pois, geralmente os que sofrem com tudo isso pertencem às classes mais baixas da sociedade.

Observa-se que Fischer *apud* Bajo e Bacigalupo (2003, p.1-2):

"(...) pese a que el observador superficial ve en ellos honorables ciudadanos favorecidos por el destino, lo cierto es que la combinación de una fuerte potencialidad criminal y una gran capacidad de adaptación social le hacen uno de los criminales más peligrosos. Su periculosidad se acentúa al ignorar todo límite ético (...).³⁴

Tal afirmação gera um grande impacto que, nos faz refletir, ao afirmar que, unindo um forte potencial criminoso com uma grande capacidade de adaptação social há a transformação do agente em um dos criminosos mais perigosos que pode existir na sociedade.

Nesse sentido, devemos nos recordar de que não é à toa que exista a famosa expressão *The White-collar crimes*, que, se refere aos famosos crimes de colarinho branco, cujos crimes são praticados por um grupo específico de agentes: pessoas dotadas de grande respeitabilidade e status social. De acordo com uma pesquisa feita por Marina de Campos Pinheiro da Silveira (2017)³⁵, o sociólogo Edwin H. Sutherland foi quem iniciou o estudo dos *White-collar crimes* em 1935, concretizando a ideia de que há anos a prática desses crimes está presente na sociedade, em qualquer parte do mundo e em suas observações, Sutherland encontrou dificuldades em identificar a dimensão dos danos causado pelo criminoso de colarinho branco, pois as consequências podem atingir uma sociedade inteira e, muitas vezes, de maneira indireta. Em uma de suas conclusões, o sociólogo demonstrou que o crime econômico é um dos crimes mais difíceis de se provar, além de um dos mais complexos que existem.

Entre vários autores que sucederam as pesquisas de Sutherland nesta seara, está o autor contemporâneo David O. Friedrichs³⁶ e, em seus estudos, foi

³⁴ " (...) Apesar do observador superficial vê-los como cidadãos honrados, favorecidos pelo destino, a verdade é que a combinação de um forte potencial criminoso e uma grande capacidade de adaptação social fazem dele um dos criminosos mais perigosos. Sua periculosidade é acentuada ignorando todos os limites éticos (...)." T.n.

³⁵ A prática do crime do colarinho branco no Brasil: uma análise segundo a visão de Sutherland e Friedrichs. **Âmbito Jurídico**, Rio Grande, XX, nº 160, maio. 2017.

possível perceber que esses agentes criminosos são os principais responsáveis pelas crises econômicas que vêm ocorrendo neste século. Para o autor, os criminosos precisam ter técnica e, em sua pesquisa, aponta que as mais importantes são a mentira, fraude, abuso de confiança, e a dissimulação ou conspiração, salientando que, a maior parte desses agentes não se incomodam com a prática de seus crimes, até porque, geralmente, cometem em seu próprio ambiente de trabalho e não estão junto de suas vítimas.

Quanto ao agente criminoso de colarinho branco, Fischer *apud* Mário Luis Lírío Cipriani (2003, p. 2) que, assim como os doutrinadores espanhóis, também traça suas ideias acerca do tema:

"(...) o criminoso de colarinho branco, pelo seu comportamento racional, além de influente e poderoso, deve ser tomado como um dos criminosos mais frios, impulsionado pelo anseio de maiores lucros, que age sabendo que os riscos de sua conduta delituosa são menores do que o efeito de sua ação. (...) A prática reiterada e permanente de crimes do colarinho branco, exemplificativamente a sonegação fiscal com grave repercussão financeira negativa ao erário público representa uma ameaça permanente à ordem pública, representando uma periculosidade silenciosa, maligna, amorfa e sub-reptícia alarmante que merece, por parte do Judiciário, uma enérgica e corajosa tomada de atitude para coibir, quando chamada a atuar dentro do devido processo legal, a prática desses delitos causadores da falência da Nação."

Com isso, percebe-se que não devemos nos ater a pensar que, apenas os agentes que vieram a praticar tais crimes devem ser considerados mais perigosos do que os demais, mas também, devemos considerar de alta periculosidade o crime em si, sendo evidente sua tamanha potencialidade de lesionar a sociedade, vindo a retirar recursos financeiros do Estado e causando falta de investimentos em políticas públicas, gerando diversas dificuldades a população e infelizmente, levando muitas pessoas à miséria e as vezes à morte.

3.2 A lesão ao Erário e a falta de investimentos nos serviços públicos

Como já manifestado no início deste trabalho, além da carga tributária no Brasil ser alta, a arrecadação de impostos pelo Governo Federal cresce a cada ano, e o que se espera é um retorno positivo à população, com investimentos em saúde, educação, trabalho, habitação e segurança social. Em uma pesquisa realizada pelo Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário

³⁶ Friedrichs escreveu o livro *Trusted Criminals*, entre os anos de 2008 e 2009, durante a maior crise econômica americana desde a grande depressão

(IBPT), que contou com a participação dos 30 países de maior carga tributária no mundo, revelou que o Brasil é o país que tem o menor Índice de Retorno de Bem-Estar à Sociedade (Irbes)³⁷, além de possuir a 15ª maior carga tributária do mundo.

Infelizmente, sabe-se que muitos brasileiros pagam em duplicidade para viver, primeiramente porque pagam caro vários impostos, esperando obter do Estado recursos essenciais adequados para sua sobrevivência, recursos estes que devem ser fornecidos com qualidade à população, pois, estão assegurados em nossa Constituição Federal³⁸. Em segundo lugar, a duplicidade acontece em decorrência de muitas pessoas que se veem obrigadas a pagar serviços à parte, recorrendo a entidades privadas, tais como plano de saúde, escola particular, segurança privada, entre outros. Isso ocorre porque o Governo acaba não dispondo de verbas suficientes para oferecer serviços públicos de qualidade, que, são necessários e um direito de toda a população, em decorrência da grande quantia de dinheiro que não chega aos cofres públicos e um dos fatores que nos levam a essa situação é a parcela de sonegadores que existem no país, prejudicando toda a coletividade, pois, acabam desviando parte do dinheiro que deveria ser revertido em investimentos na seara pública.

O impacto disso acarreta em um grande medo da população em pagar por serviços que sabem que não poderão muitas vezes usufruir, por exemplo, uma senhora que está com seu filho muito doente e necessita recorrer ao serviço público de saúde, em nosso caso, o SUS (Sistema Único de Saúde) e, em decorrência do sistema saturado que se encontra hoje, com dificuldades em suprir as demandas que chegam aos hospitais, essa senhora, que já se encontra com dificuldades financeiras para pagar as contas mensalmente, tem, infelizmente, apenas duas opções: recorrer à assistência hospitalar privada, ou, deixar seu filho esperando horas em uma fila de atendimento em uma emergência, que, dependendo da situação, pode levar à morte pois nem sempre o pré-atendimento que faz uma avaliação do paciente para questões

³⁷ Disponível em: <https://g1.globo.com/pr/parana/noticia/2019/07/04/brasil-e-o-pais-com-o-menor-indice-de-retorno-de-bem-estar-a-sociedade-pesquisa-foi-feita-com-30-paises-de-maior-carga-tributaria-no-mundo.ghtml>.

³⁸ Há de se lembrar que o art. 5º da Constituição Federal de 1988 apresenta uma série de direitos e garantias que são fundamentais à vida humana digna.

de urgência é efetivo. Podemos claramente perceber uma via de mão dupla, em que a população precisa arcar com os impostos para que a economia do país se mova e este, possa realizar investimentos como forma de retorno para a população.

É claro que, tal situação, gera uma insegurança em parte dos contribuintes, porém a solução jamais vai ser deixar de arcar com as obrigações tributárias, pois, é sabido que muitas pessoas pensam que o caminho é sonegar alegando que “o verdadeiro bandido é o Estado”, utilizando como mera justificativa. A máquina pública apenas pode se movimentar com uma entrada e saída de dinheiro de forma adequada e o necessário para o combate à corrupção e demais crimes, é uma gestão pública eficiente que age de acordo com os princípios constitucionais³⁹ da Administração Pública, sendo eles a legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência. Veja-se Andreza Souza Nascimento dos Santos (2016, p. 206, grifo nosso):

Como meio de enfrentamento a todo o grupo de sonegadores, por vezes elitizados, existem as cobranças judiciais, chamadas de execuções fiscais, executadas por meio das Procuradorias da União, dos Estados e Municípios, conhecidas metaforicamente por “dentes do leão” e que não são órgãos de governo, mas sim, de Estado, formados por advogados públicos concursados e servidores públicos. As procuradorias se revelam o grande instrumento de que o país dispõe para recuperar seu crédito tributário. No entanto, trata-se de uma carreira jurídica que não tem o suporte adequado para tornar mais efetiva essa cobrança de créditos (...). Notadamente, o governo permite essa realidade e não tem interesse em transformá-la. **Daí, repita-se, a necessidade de uma gestão pública eficiente.**

Inobstante com a realidade e o pensamento que traçamos hoje sobre os crimes contra a ordem tributária, Emerson de Lima Pinto (2001, p.152-154), reflete sobre esses crimes desde sua dialética, entendendo que devemos considerar como mais eficiente o minimalismo penal de Bobbio e Ferrajoli. O autor entende que ao verificarmos o sistema de privilégios, de que usufruem os agentes que praticam tais crimes, “entendemos que o abolicionismo, para alguns tipos de desviantes e desvios, não se apresenta como a melhor alternativa”. Em um segundo momento, Emerson *apud* Nils Christie (2001, p.155) que,

³⁹ Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência (...). (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998)

compreende a necessidade de aplicação de penas para crimes cuja natureza lesiva dos delitos não seja esquecida pelo Sistema Punitivo, lembrando que não está falando de uma 'política criminal com derramamento de sangue' como descrita por Nilo Batista e sim de uma visão que harmoniza o bem jurídico-penal com seu significado de proteção. Frente a isso, é necessário recordar que na criminalidade contra a ordem tributária, a lesão causada é na Administração Pública, sobretudo na coletividade. Emerson de Lima Pinto, ao relembrar a importância da arrecadação pelo estado e a finalidade desses recursos, traça sua opinião (2001, p.155):

Assentamos que, não fosse a condição privilegiada que os desviantes ocupam, não recairiam sobre eles todos os privilégios das modernas tendências de política criminal no que tange às penas, ao passo que, contraditoriamente, estão associados aos *Movimentos de Lei e Ordem* e, com sua razão cínica, brandam por penas mais severas para os desviantes de classe social inferior (...). (Grifo do autor)

O ilustríssimo Hélio Silvio Ourém Campos (2011, p. 28), traz um pensamento de grande relevância a esse estudo:

O contribuinte pobre, de classe média, o micro, o pequeno e o médio empresários, e também o grande empresário que opta pelo crescimento à custa da sonegação, justifica-se moral e socialmente com este argumento: não é irregular deixar de pagar tributos a um estado que presta poucos e ineficientes serviços públicos.

Conforme Felipe Rodrigues Xavier⁴⁰, uma menor arrecadação equivale à menor despesa pública e, conseqüentemente, menor redistribuição de riquezas e, talvez, seja esta a característica dos crimes tributários que melhor responda à inércia social frente ao seu cometimento: os danos do crime são sentidos imediatamente e inteiramente pelo Estado, ao menos em um primeiro momento, porém, a sociedade mesma e cada indivíduo de per si não se sentem diretamente atingidos pelo crime, não lhes causando qualquer tipo de dano, senão que mediamente e de forma diluída. Portanto, torna-se muito mais suportável ao cidadão a notícia de sonegação de tributos em valor de milhões de reais do que um simples furto de objeto pessoal.

⁴⁰ XAVIER, Felipe Rodrigues. Proposta para limite temporal da suspensão da pretensão punitiva nos crimes tributários. *Revista Brasileira de Ciências Criminais*. Vol. 136. ano 25. p. 127-153. São Paulo: Ed. RT, out. 2017.

3.3 A instrumentalização do sistema criminal para atingir uma finalidade extrapenal: a cobrança de tributos

Na visão de Campos⁴¹, é preocupante o fato de que “(...) no Brasil, paga-se muitos tributos e se recebe poucos e ineficientes serviços” e usa-se isso como forma de justificar a evidente aceitação dos crimes de sonegação fiscal, fazendo-se necessária a reflexão sobre as consequências desses crimes em nossa sociedade. E realmente, é possível perceber que a sociedade tem se mostrado aceitar muito bem esses crimes, ocasionando em uma inversão de valores, onde, o bem jurídico tutelado pelo Estado, sendo ele o Erário, passa a prevalecer sobre a fé pública e a Administração Pública, fazendo com que o papel do Direito Penal seja um mero veículo para a cobrança de tributos, permitindo-se em nosso ordenamento jurídico a instrumentalização do sistema criminal para atingir uma finalidade extrapenal, tornando o juiz de direito, um mero cobrador de contas. (CAMPOS; FREIRE, 2017, p.741)

Frente a essa corrente de doutrinadores que entendem que nosso país premia o sonegador, de acordo com os autores Hélio Silvio Ourém Campos e Sheyla Canuto Barbosa Freire (2017, p.742), Saavedra e Buonicore entendem que o pagamento do débito tributário efetuado em qualquer tempo seleciona os que sofrerão punição penal com base em critério de poder econômico. Por sua vez, Anderson Lodetti Cunha de Oliveira traça em seu argumento que as normas que permitem a extinção da punibilidade são inconstitucionais pois o constituinte vedou qualquer possibilidade de uso de coação penal para cobrança de dívidas, estando tal inconstitucionalidade presente no art. 5.º, LXVII, da CF/1988.

Uma das questões que intrigam, não apenas a comunidade jurídica ou acadêmica, mas também, pessoas que apenas acompanham o direito através dos diversos meios de comunicação, é o fato do legislador prever a extinção da punibilidade do agente que sonega milhões de reais, porém, não prever a mesma extinção para aquele agente que furtar R\$ 200,00 da carteira de um sonegador e, conforme Fischer (2003, p. 2) esse fato é algo que talvez não surpreenda:

Mesmo fraudando o Fisco em mais de R\$ 200.000.000,00 (duzentos milhões de reais), após devida apuração e comprovação pela Receita Federal, se o sonegador resolver devolver aos cofres públicos tudo aquilo que foi exatamente objeto de sua prática criminoso, além dos consectários legais, antes do recebimento da denúncia, será

⁴¹ CAMPOS, Hélio Silvio Ourem. A instrumentalização do combate à sonegação fiscal como um meio de defesa do contribuinte que paga os seus tributos – Algo precisa ser feito. **Âmbito Jurídico**, Rio Grande, XI, n. 57, set. 2008.

beneficiado pela extinção da punibilidade. Àquele que o furtou, em idêntica situação, mas com consequências sociais absolutamente menores, aplicar-se-á, no máximo, a redução de pena prevista no art. 16 do CP (LGL\1940\2).

Ora, outrossim é possível visualizar a quebra do princípio da igualdade, também conhecido como princípio da isonomia, que, encontra respaldo legal no art.5º da Constituição Federal, garantindo em lei “que todos os cidadãos têm o direito de tratamento idêntico pela lei sendo vedadas as diferenciações arbitrárias e discriminações absurdas”.⁴² O princípio, portanto, é ferido quando, em situações idênticas, os agentes são tratados de maneiras diferentes e, é desta forma que Souza e Chaves Júnior (2013, p.164) entendem:

(...) o fisco utiliza da ação penal como um meio de cobrança tributos, visto que permite a extinção da punibilidade – em qualquer fase do processo, ao indivíduo que cometeu delito contra ordem tributária, contudo não prevê o mesmo benefício para os demais crimes cometidos contra o patrimônio e sem violência ou grave ameaça.

Com efeito, apesar de o legislador constituinte ter trazido a isonomia como um princípio basilar do sistema jurídico, é cediço que a desigualdade é presença constante em diversos aspectos do país, principalmente ao que toca a aplicação da legislação e, como nesse caso, na própria legislação. O que faz transparecer que o Estado busca privilegiar os integrantes da classe hegemônica cujo se demonstram funcionais às exigências do processo de acumulação de capital.

O pagamento do tributo sonegado, portanto, torna-se um mero ajuste de contas entre o Estado e o sonegador, como se fosse um simples tributo devido na relação Fisco-contribuinte e isso vem a estimular a impunidade, porque, quem sonega grandes valores tem muitas chances não cair nas garras da Receita Federal, e se caírem sabem que ficaram impunes, seja pagando o valor integral, seja pagando em várias parcelas de valores extremamente baixos. Para Campos (2008) “há uma impressão de isonomia na medida em que os sujeitos mais privilegiados socialmente chegam a ser processados criminalmente, porém não sofrem as consequências da execução penal pela fraude fiscal que cometem”.

Logo, consoante o instituto de extinção da punibilidade permitido por lei, deve-se raciocinar da seguinte forma: o réu será condenado ou absolvido porém, não em razão do fato que cometeu, mas sim, em razão do pagamento do débito fiscal, assim, é perceptível que a pena não está reprovando a fraude, a falsidade

⁴² SOUZA, Druno Tolentino de; CHAVES JUNIOR, Airto. **O direito penal como instrumento de coação para o pagamento de débitos tributários**. p.162.

e os artifícios usados para iludir o fisco, mas tão somente a inadimplência⁴³. Não obstante, Antonio Pessoa Cardoso⁴⁴, desembargador aposentado e advogado, comenta a respeito:

A imprensa noticia que no ano de 2011 o governo concedeu benefícios fiscais a grandes empresas no montante de R\$ 209 bilhões; já em 2015, o mesmo governo obsequiou as empresas com R\$ 408 bilhões e já se programa para o ano de 2016 o brinde para as empresas no total de R\$ 419 bilhões; ou seja, o Erário público deixou de arrecadar todo esse dinheiro, cujos encargos, cairão, naturalmente, nos ombros dos mais fracos. Nem se fala no desvio dos recursos, através do Mensalão e Petrolão que resulta na criação de novos impostos.

E conclui:

Na medida em que o juiz torna-se “cobrador de impostos” e passa a preocupar-se com estratégias para aumentar a arrecadação dos impostos, há evidente rebaixamento da nobre função de julgar os conflitos, subindo a missão de ajudar uma das partes a melhorar seu caixa. Essa promiscuidade administrativa não pode nem deve continuar, porque merece respeito o Estado-Juiz, aplicador da lei para todos, diferentemente do Estado-Fisco, corregedor da sonegação fiscal.

O Direito Penal Tributário vem estabelecendo um novo padrão de comportamento para os sujeitos da relação tributária, sendo um dever do jurista progressista afastar a possibilidade de extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária, dessa forma, Emerson de Lima Pinto (2001, p. 165) pensa que “não se poderia ter por isenta de efeitos qualquer atitude do contribuinte ou responsável que, por ação, realizem os objetivos da norma penal fiscal e ingressem no rumo do cumprimento da obrigação tributária”. Ainda, para o autor, esses efeitos devem ser levados a título de reparação de dano causado pelo agente, bem como podem até mesmo influenciar no tocante às circunstâncias agravantes e atenuantes na dosimetria penal.

Por fim, após análise de todas as consequências, levantadas a partir de estudos e dados, trazidas por doutrinadores, estudiosos e ilustríssimos juristas, bem como a análise de dados e estudos realizados pela Secretaria Especial da

⁴³ “Da mesma forma, é relevante indagar se no Brasil trata-se o forte de maneira fraca e o fraco de maneira forte” (CAMPOS; FREIRE, 2017, p.742)

⁴⁴ CARDOSO, Antonio, P.C. **Juízes: "Cobreadores de Impostos"**. Migalhas. 2015. Disponível em: <https://bit.ly/2WJnv3K>.

Receita Federal do Brasil nos capítulos anteriores, pode-se afirmar que foi possível verificar que, é nítida e urgente a necessidade de adequar a malha punitiva no tocante aos crimes contra a ordem tributária e combiná-la com a política arrecadatória do Estado. No próximo tópico, será apresentada uma proposta de punibilidade no tocante aos crimes contra a ordem tributária, presente no Projeto de Lei do Senado Nº 423, de 2017, que, traz consigo a adequação da malha punitiva do agente que incorre em tais crimes, bem como, mantém presente no ordenamento jurídico a importância da política arrecadatória do Estado.

3.4. A proposta da punibilidade dos crimes contra a ordem tributária sob a luz do Projeto de Lei do Senado Nº 423, de 2017

Em meio às diversas mudanças legislativas no âmbito dos crimes contra a ordem tributária nos últimos 20 anos, bem como as consequências destes crimes, que se revelam extremamente lesivas à sociedade, ao mundo jurídico e econômico, existe um caminho alternativo que está tramitando no Congresso Nacional, para que esta situação se modifique. O Projeto de Lei do Senado Nº 423, de 2017, foi apresentado pela Unafisco Nacional – Associação Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil – na Comissão Parlamentar de Inquérito da Previdência (CPIPREV), com o intuito de corrigir distorções do sistema brasileiro, especialmente quanto à proteção deficiente atualmente oferecida a um bem jurídico essencial ao interesse público: a arrecadação tributária.

Como observado no Capítulo 2, atualmente nossa legislação vigente prevê que o pagamento do tributo, a qualquer tempo, extingue a punibilidade do crime, bem como, existe a previsão da suspensão da pretensão punitiva do Estado através da inclusão do agente infrator em um programa de parcelamento de débitos tributários. De acordo com a ementa do PLS nº 423, de 2017, este possui por objetivo alterar a Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e o Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940, o atual Código Penal, a fim de aumentar as penas aplicáveis aos agentes que nelas incidem e eliminar, no caso de pagamento do tributo devido, a possibilidade de extinção de punibilidade dos crimes contra a ordem tributária e para criar causas de redução de pena.

Conforme o Projeto de Lei, o art. 1º da Lei nº 8.137/90 entraria em vigor com a seguinte redação:

“Art. 1º

Pena: reclusão de 2 (dois) a 12 (doze) anos, e multa.”(NR)

“Art. 2º

Pena: detenção, de 1 (um) ano a 4 (quatro) anos, e multa.”(NR)

Também, de acordo com a nova redação da lei, o projeto de lei prevê um art.2º-A, em que trata das reduções de pena previstas para aqueles agentes que pagarem o montante devido ao Estado:

“Art. 2º-A As penas dos crimes previstos nos arts. 1º e 2º serão reduzidas em:

I - 1/2, se o pagamento integral do crédito tributário ocorrer antes do recebimento da denúncia;

II - 1/3, se o pagamento integral do crédito tributário ocorrer após o recebimento da denúncia e antes da sentença condenatória de primeira instância;

III - 1/4, se o pagamento integral do crédito tributário ocorrer após a sentença condenatória de primeira instância e antes do trânsito em julgado.

Parágrafo único. Para fins deste artigo, entende-se por pagamento integral o valor correspondente ao tributo, aos juros, às multas e aos demais encargos legais. ”

Frente a isso, a Unafisco Nacional apresentou a Nota Técnica nº 10/2018, em que discorre sobre o aumento das penas e a punibilidade dos crimes contra a ordem tributária, tendo em vista a tramitação no Congresso Nacional do projeto de lei em discussão. A nota esclarece que a proposta de lei tomou como base a pena do crime de corrupção e a forma qualificada do delito de exação para estipular a dosimetria penal, estabelecendo penas de 02 (dois) a 12 (doze) anos de reclusão para os sonegadores. Quanto ao pagamento do tributo, se este for realizado, funcionaria como uma espécie de minorante, possibilitando a redução da pena dependendo do momento em que fosse realizado, servindo de incentivo ao pagamento do que é devido, como é possível observar acima, nos incisos I, II e III do art.2º-A.

A outra alteração que o projeto de lei traz, é em nosso Código Penal, nos artigos que tratam da apropriação indébita previdenciária e a sonegação de contribuição previdenciária, passando a vigorar, os arts. 168-A e 337-A do Decreto-Lei nº 2.848/40, com a seguinte redação:

“Apropriação indébita previdenciária

Art. 168-A.:

Pena – reclusão de 2 (dois) a 12 (doze) anos, e multa

§ 2º A pena será reduzida em:

I - 1/2, se o pagamento integral do crédito tributário ocorrer antes do recebimento da denúncia;

II - 1/3, se o pagamento integral do crédito tributário ocorrer após o recebimento da denúncia e antes da sentença condenatória de primeira instância;

III - 1/4, se o pagamento integral do crédito tributário ocorrer após a sentença condenatória de primeira instância e antes do trânsito em julgado.

.....

§4º Para fins deste artigo, entende-se por pagamento integral o valor correspondente ao tributo, aos juros, às multas e aos demais encargos legais. ” (NR)

“Sonegação de contribuição previdenciária

Art. 337-A.:

Pena – reclusão, de 2 (dois) a 12 (doze) anos, e multa.

.....

§ 5º A pena será reduzida em:

I - 1/2, se o pagamento integral do crédito tributário ocorrer antes do recebimento da denúncia;

II - 1/3, se o pagamento integral do crédito tributário ocorrer após o recebimento da denúncia e antes da sentença condenatória de primeira instância;

III - 1/4, se o pagamento integral do crédito tributário ocorrer após a sentença condenatória de primeira instância e antes do trânsito em julgado. §6º Para fins deste artigo, entende-se por pagamento integral o valor correspondente ao tributo, aos juros, às multas e aos demais encargos legais. ” (NR)

Consoante o projeto de lei, caso seja aprovado no Congresso, as novas regras apenas irão valer para todos os que incidirem em um dos artigos depois da data da publicação, mantendo as relações jurídicas estabelecidas à época da adesão em programas especiais, inclusive, no tocante à suspensão da punibilidade, desde que estas continuem sendo quitadas. Ressalta-se que, com a instauração da nova lei, ficam revogados o art. 34 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, os §§1º a 6º do art. 83 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, o §2º do art. 9º da Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003, os artigos 68

e 69 da Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009 e o inciso I do §3º do art. 168-A e §1º do art. 337-A do Código Penal.

Na nota técnica nº 10/2018 da Unafisco Nacional, foi possível encontrar uma justificativa para que o PLS seja aprovado e se torne lei (2018, p.28):

A aprovação do PLS 423/2017 é essencial para que o Brasil entre em concordância com as recomendações da OCDE e com a legislação dos países membros da Organização.

O Brasil, que tem extinção da punibilidade dos crimes tributários a qualquer tempo com o pagamento ou mesmo com o parcelamento, nós já conhecemos: o Brasil com sonegação de R\$ 570 bilhões, com crise fiscal permanente e com serviços públicos de saúde, educação e segurança pública carentes de recursos. Propõe-se, assim, a mudança para pôr fim à extinção da punibilidade dos crimes tributários depois de o Fisco tomar conhecimento da conduta do sonegador para tentarmos iniciar a caminhada num novo rumo para o Brasil, um novo rumo com mais cidadania fiscal, mais justiça fiscal, menos sonegação e mais recursos públicos para melhorar a vida da população.

A proposta apresentada no referido Projeto de Lei, é uma alternativa de assegurar a finalidade do Direito Penal Tributário, mantendo a tutela da ordem tributária e continuando a arrecadar os tributos, porém, punindo efetivamente aqueles agentes que agem com dolo de lesar o bem jurídico tutelado pela legislação. Logo, a partir da proposta, o instituto da extinção da punibilidade deixa de existir, e, o Estado, passa a conceder uma redução na pena do agente que efetuou o pagamento do tributo devido à Fazenda Pública, demonstrando uma forma de punibilidade mais justa, tanto para o Estado, quanto para a população, como forma de evitar a impunidade.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente trabalho analisou a eficácia e a aplicabilidade e do instituto da extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária sob a luz do Projeto de Lei Nº 423, de 2017. Ademais, foram analisadas as consequências que estes crimes trazem à nossa sociedade.

Logo, ao aprofundar o estudo da sonegação fiscal no Brasil, foi possível observar os altos valores que são desviados anualmente em nosso país, valores estes que deixam de ser investidos e revertidos em prol da população, bem como, da própria Administração Pública. Dentre os crimes contra a ordem tributária previstos na Lei 8.137 de 1990, está a sonegação fiscal e, conforme os ensinamentos de Lovatto (2000, p. 66), a partir dos crimes definidos no art. 1º da referida lei, apenas com os dois verbos nucleares ‘reduzir’ ou ‘suprimir’, já é possível identificar o objetivo do agente sonegador, demonstrando que é um ato doloso, voluntário e consciente, em que o agente está ciente de sua ação ou omissão, a fim de atingir o erário.

Embora haja um esforço do Governo em facilitar o pagamento dos débitos, visando a tutela arrecadatória, através da extinção da punibilidade concedida, na esperança de que os contribuintes paguem o que devem, os dados disponibilizados pela Secretaria Especial da Receita Federal vislumbram que, tal instituto, não tem auxiliado a diminuir os valores de créditos ativos, muito menos, que os valores tenham retornado aos cofres públicos. Ficou demonstrado que o passivo tributário administrado pela SERFB tem crescido fortemente nos últimos anos e, em uma atualização de créditos ativos em junho de 2019, o valor é de R\$1,85 trilhão. Quanto aos valores parcelados, que permitem a suspensão da pretensão punitiva do Estado, em uma média realizada, do percentual de valores liquidados dos quatro maiores parcelamentos especiais concedidos aos contribuintes, sendo eles, REFIS, PAES, PAEX e Refis da Crise, apenas 31,25% dos débitos foram liquidados. Ademais, também devemos comentar que os valores que deixam de entrar nos cofres públicos são muito maiores que os valores que entram, demonstrando a importância de modificar a situação atual em que nos encontramos frente ao instituto da extinção da punibilidade.

Dessa forma, a SERFB em seu estudo, concluiu que, a instituição de parcelamentos especiais não tem atingido os objetivos esperados, tais como, incrementar a arrecadação, a fim de reduzir o passivo tributário e promover a regularidade fiscal dos devedores. Ficou evidenciado que, os parcelamentos não são instrumentos eficazes para a recuperação do crédito tributário, além de que, para o contribuinte é mais vantagem deixar de pagar aquilo que é devido, sempre aumentando sua dívida à espera de grandes descontos em um novo parcelamento especial, como por exemplo, os descontos oferecidos no Refis da Crise em 2009 que, chegaram a conceder até 100% de desconto para aqueles que aderissem ao programa e quisesse ter sua punibilidade extinta.

Destaca-se que, restou demonstrada a questão da sonegação fiscal no âmbito do direito comparado, e, pode-se afirmar que os parcelamentos especiais existem apenas no Brasil, pois em outros países, os sistemas de parcelamentos utilizados são os convencionais, vindo a oferecer um parcelamento tributário de 12 ou 24 meses, exigindo uma garantia do devedor quando o prazo para pagamento necessitar, em regime de excepcionalidade, ser aumentado. O regime de parcelamento convencional no Brasil oferece prazo de 60 meses, o que é aproximadamente quase três vezes maior, do que o maior prazo oferecido em regime convencional a nível internacional. Quanto ao parcelamento especial no Brasil, este pode chegar a um prazo de 180 meses, com descontos que podem abonar até 100% o valor devido, e até mesmo, aumentar o prazo para um prazo de pagamento indefinido.

Por fim, cabe comentar sobre as consequências advindas dos crimes contra a ordem tributária, que foram analisadas no último capítulo. Em uma opinião de senso comum, é corriqueiro ouvir que os agentes que cometem crimes patrimoniais ou, que envolvam muito dinheiro, ficam impunes perante a justiça brasileira. Infelizmente, o instituto da extinção da punibilidade acaba por passar tal imagem às pessoas, visto que, oportuniza diversos parcelamentos novos, junto às condições especiais de pagamento que podem chegar até 100%, tornando-se um benefício, até porque, como foi visto, é muito baixo o índice de pessoas que arcam com o que é devido, liquidando o valor.

E, assim como o ilustríssimo professor e desembargador federal Hélio Silvio Ourem Campos (2008) disse: “O grande fraudador não é tratado como um criminoso. Logo, ele não se sente como tal”. Assim, se evidencia a necessidade

uma postura firme do Fisco para com aqueles que cometem tais crimes, a fim de que a visão da impunidade se esvaia.

É justamente neste sentido, que entra a proposta que o Projeto de Lei nº 423, de 2017, que, tem por fim trazer uma punibilidade aos agentes que nestes crimes incorrem, porém, de uma forma justa para todos. Primeiramente, porque o criminoso irá pagar por aquilo que cometeu, de uma forma branda e justa com a sociedade que, como visto no decorrer deste trabalho, também é uma vítima, atingida de maneira indireta por tais crimes. Em segundo lugar, podemos dizer que é uma maneira justa, pois, aquele contribuinte que pagar o montante devido, terá direito à pena reduzida, dependendo do momento em que realizará o pagamento.

Com o presente trabalho, ficou concluso que, deve-se adequar a malha punitiva no tocante aos crimes contra a ordem tributária, em especial, à sonegação fiscal de impostos no Brasil, e assim, combiná-la com a política arrecadatória.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Constituição Federal. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, 5 out. 1988. Disponível em: <https://bit.ly/3bXTwdZ>. Acesso em: 19 mar. 2020.

BRASIL. **DECRETO-LEI Nº 2.848, DE 7 DE DEZEMBRO DE 1940**. Código Penal. Rio de Janeiro, 7 de dezembro de 1940. Disponível em: <https://bit.ly/3gn6NAq>. Acesso em: 19 mar. 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. Brasília, 27 de dezembro de 1990. Disponível em: <https://bit.ly/2WZFtAm>. Acesso em: 19 mar. 2020.

_____. **LEI Nº 4.729, DE 14 DE JULHO DE 1965**. Define o crime de sonegação fiscal e dá outras providências. Brasília, 14 de julho de 1965. Disponível em: <https://bit.ly/3bWZjAE>. Acesso em: 19 mar. 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. Disponível em: <https://bit.ly/2WYRTbK>. Acesso em: 19 mar. 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. Disponível em: <https://bit.ly/3bZRqua>. Acesso em: 19 mar. 2020.

_____. **LEI 9.964, DE 10 DE ABRIL DE 2000**. Institui o Programa de Recuperação Fiscal – Refis e dá outras providências, e altera as Leis nos 8.036, de 11 de maio de 1990, e 8.844, de 20 de janeiro de 1994. Disponível em: <https://bit.ly/2BuirJs>. Acesso em: 20 jun. 2020.

_____. **LEI 10.684, DE 30 DE MAIO DE 2003**. Altera a legislação tributária, dispõe sobre parcelamento de débitos junto à Secretaria da Receita Federal, à Procuradoria Geral da Fazenda Nacional e ao Instituto Nacional do Seguro Social e dá outras providências. Disponível em: <https://bit.ly/2LVyt18>. Acesso em: 19 mar. 2020.

_____. **LEI Nº 11.371, DE 28 DE NOVEMBRO DE 2006**. Dispõe sobre operações de câmbio, sobre registro de capitais estrangeiros, sobre o pagamento em lojas francas localizadas em zona primária de porto ou aeroporto, sobre a tributação do arrendamento mercantil de aeronaves e dá outras providências. Disponível em: <https://bit.ly/31aC97Q>. Acesso em: 20 jun. 2020.

_____. **LEI 11.941, DE 27 DE MAIO DE 2009.** Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários; concede remissão nos casos em que especifica; institui regime tributário de transição e dá outras providências. Disponível em: <https://bit.ly/37MvkLe>. Acesso em: 20 jun. 2020.

_____. **LEI 12.382, DE 25 DE FEVEREIRO DE 2011.** Dispõe sobre o valor do salário mínimo em 2011 e a sua política de valorização de longo prazo; disciplina a representação fiscal para fins penais nos casos em que houve parcelamento do crédito tributário; altera a Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996; e revoga a Lei nº 12.255, de 15 de junho de 2010. Disponível: <https://bit.ly/314odfC>. Acesso em: 20 jun. 2020.

_____. **Supremo Tribunal Federal.** Ação Penal nº 450. Relator: Ministro Teori Zavascki, Segunda Turma. 18 nov. 2014. Disponível em: <https://bit.ly/3gtcgFQ>. Acesso em: 24 mai. 2020.

_____. **Supremo Tribunal Federal.** Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 575.071 SP. Relator: Min. Luiz Fux, Primeira Turma. 05 fev. 2013. Disponível em: <https://bit.ly/2ZAu0sG>. Acesso em: 24 mai. 2020.

_____. **Senado Federal.** Projeto De Lei Do Senado N° 423, de 2017. Altera a Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e o Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal, para aumentar as penas e eliminar, no caso de pagamento do tributo devido, a possibilidade de extinção de punibilidade dos crimes contra a ordem tributária e para criar causas de redução de pena. Disponível em: <https://bit.ly/37NDhzT>. Acesso em: 20 jun. 2020.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Direito Penal Tributário:** Crimes contra a Ordem Tributária. 4. Ed. São Paulo: Atlas, 2004.

BITENCOURT, Roberto, C. **Tratado de direito penal econômico**, v. 1. São Paulo: Saraiva, 2016. 9788547210182. Disponível em: <https://bit.ly/35HohCC>. Acesso em: 22 mar. 2020.

BOMFIM, Solimani, A. **A extinção da punibilidade pelo pagamento nos crimes contra a ordem tributária.** Brasília: Academia Nacional de Polícia, 2012. ISSN 1982-8195.

CAMPOS, Hélio Silvio Ourém Campos; FREIRE, Sheyla Canuto Barbosa. Extinção da punibilidade pelo pagamento integral do débito tributário em decisão do STF: (des)criminalização dos ilícitos fiscais? **Revista Eletrônica do Curso de Direito da UFSM**, Santa Maria, RS, v. 12, n. 3, p. 735-767, dez. 2017. ISSN 1981-3694. Disponível em: <https://bit.ly/2A0mywh>. Acesso em: 20 abr. 2020. DOI: <http://dx.doi.org/10.5902/1981369425583>.

CAMPOS, Hélio Sílvio Ourem. A instrumentalização do combate à sonegação fiscal como um meio de defesa do contribuinte que paga os seus tributos – Algo precisa ser feito. **Âmbito Jurídico**, Rio Grande, XI, n. 57, set. 2008. Disponível em: <https://bit.ly/3dzdHQP>. Acesso em: 20 abr. 2020.

CASSONE, Vittorio. **Direito tributário**, 28. ed. – São Paulo: Atlas, 2018. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/books/9788597015706>. Acesso em: 14 set. 2019.

CARDOSO, Antonio, P.C. **Juízes: "Cobreadores de Impostos"**. Migalhas. 2015. Disponível em: <https://bit.ly/2WJnv3K>. Acesso em: 11 mai. 2020.

CLEMENTE, Felipe; LÍRIO, Viviani Silva. Evidências internacionais de sonegação fiscal: uma análise a partir do modelo de Graetz, Reinganun e Wilde. *Estud. Econ.* vol.47 no.3 São Paulo jul./set. 2017. Disponível em: <https://bit.ly/2ZzbVeM>. Acesso em: 24 out. 2019.

DECOMAIN, Pedro Roberto. **Crimes contra a ordem tributária**. 4. Ed. Ver., atual. e ampl. Belo Horizonte: Fórum, 2008. 784 p. ISBN 978-85-7700-121-7.

DELMANTO, Fabio, M. A. O "REFIS" e os Crimes de natureza tributária. **Revista dos Tribunais**. Vol. 803/2002. p. 478 – 485. São Paulo: Ed. RT, set. 2002. Disponível em: <https://bit.ly/2ZrnGnd>. Acesso em 10 abr. 2020.

FISCHER, Douglas. Art. 34 da lei 9.249/95 - parcelamento não é causa de extinção da punibilidade. **Revista dos Tribunais**. Vol. 809/2003. p. 438 – 445. São Paulo: Ed. RT, mar. 2003. Disponível em: <https://bit.ly/2ZrnGnd>. Acesso em: 10 abr. 2020.

HARADA, Kiyoshi; Filho, M., Leonardo, Polido, G.M. **Crimes contra a Ordem Tributária**, 2ª edição. São Paulo: Atlas, 2014. ISBN 9788522493012. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/books/9788522493012>. Acesso em: 11 mai. 2020.

KINCHESCKI, Cristiano. A formação histórica da matriz tributária brasileira. **Revista dos Tribunais**. Vol. 923/2012. p. 451 – 479. São Paulo: Ed. RT, set. 2012.

LOVATTO, Alecio Adão. **Crimes tributários: aspectos criminais e processuais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2000. 198 p. ISBN 8573481501

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

MANGAS, Martín. Justicia Tributaria en América Latina en Tiempos de Retroceso. **FINEDUCA – Revista de Financiamento da Educação**, Porto Alegre, v. 9, n. 25, 2019. Disponível em: <http://seer.ufrgs.br/fineduca>. DOI: <http://dx.doi.org/10.22491/fineduca-2236-5907-v9-96351>.

MERREFIELD, Clark. Federal tax evasion: Why it matters and who does it. **Journalist's Resource**. 14 jan. 2020. Disponível em: <https://bit.ly/3gcRD0k>. Acesso em: 10 mai. 2020.

OECD. **Revenue Statistics 2018**. OECD Publishing, Paris: 2018. Disponível em https://doi.org/10.1787/rev_stats-2018-en. Acesso em: 18 set. 2019.

PEREIRA, Eliomar S.; WERNER, Guilherme C.; VALENTE, Manuel M. G. **Criminalidade Organizada: Investigação, Direito e Ciência**. São Paulo: Almedina, 2017. Disponível em: <https://bit.ly/3e7nzt0>. Acesso em: 11 mai. 2020.

PINTO, Emerson de Lima. **A criminalidade econômico-tributária: a (des)ordem da lei e a lei da (des)ordem : por uma (re)legitimação do direito penal do estado democrático de direito**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001. 191 p. ISBN 8573481722

PRADO, Regis, L. **Curso de Direito Penal Brasileiro - Parte Geral e Parte Especial**. 18. ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2020. Disponível em: <https://bit.ly/2L5H80v>. Acesso em: 06 mai. 2020

PRADO, Regis, L. **Direito Penal Econômico**. 8. ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2019. Disponível em: <https://bit.ly/2SMMJx6>. Acesso em: 06 mai. 2020

SERFB. **Plano Anual da Fiscalização da Receita Federal do Brasil para 2019 e Resultados de 2018**. Disponível em: <https://bit.ly/2WTWBYb>. Acesso em: 16 mai. 2020.

RÍOS, R. S. Das Causas da Extinção da Punibilidade nos Delitos Econômicos. **Revista Brasileira de Ciências Criminais**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003.

ROSA, Fábio Bittencourt da. Crime de Sonegação Fiscal. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília a. 36 n. 141 jan./mar. 1999. Disponível em: <https://bit.ly/3bsCDYs>. Acesso em: 16 abr. 2020.

SANTOS, Andreza Souza Nascimento dos. Os efeitos da sonegação fiscal nas políticas públicas. *Revista Dat@venia* V.8, Nº2 (mai./ago.)2016. Disponível em: <https://bit.ly/2XnZG1W>. Acesso em: 15 abr. 2020.

SILVEIRA, Marina de Campos Pinheiro da. A prática do crime do colarinho branco no brasil: uma análise segundo a visão de Sutherland e Friedrichs.

Âmbito Jurídico, Rio Grande, XX, nº 160, maio. 2017. Disponível em: <https://bit.ly/2AerVrT>. Acesso em: 06 mai. 2020.

SOUZA, Druno Tolentino de; CHAVES JUNIOR, Airto. O direito penal como instrumento de coação para o pagamento de débitos tributários. **Revista Eletrônica de Iniciação Científica**. Itajaí, Centro de Ciências Sociais e Jurídicas da UNIVALI. v. 4, n.4, p. 150-166, 4º Trimestre de 2013. Disponível em: www.univali.br/ricc. Acesso em: 01 jun. 2020.

UNAFISCO NACIONAL. Parcelamentos Especiais (Refis): Prejuízo para o bom contribuinte, a União, os Estados, o Distrito Federal e para os municípios. **Nota Técnica Unafisco Nº 03/2017**. Fevereiro, 2017. Disponível em: <http://unafisconacional.org.br/>. Acesso em: 29 mar. 2019.

UNAFISCO NACIONAL. O aumento das penas e a revogação dos dispositivos legais que permitem a extinção da punibilidade dos crimes contra a ordem tributária. **Nota Técnica Unafisco Nº 10/2018**. Setembro, 2018. Disponível em: <http://unafisconacional.org.br/>. Acesso em: 29 mar. 2019.

XAVIER, Felipe Rodrigues. Proposta para limite temporal da suspensão da pretensão punitiva nos crimes tributários. **Revista Brasileira de Ciências Criminais**. Vol. 136. ano 25. p. 127-153. São Paulo: Ed. RT, out. 2017.

Studie - In Deutschland werden 125 Milliarden Euro Steuern hinterzogen. **Goettinger Tageblatt**. 25 jan. 2019. Disponível em: <https://bit.ly/2XmsO9B>. Acesso em: 10 mai. 2020.

Evasione fiscale, ecco le nuove soglie di punibilità e l'aumento delle pene. Si applicano dalle dichiarazioni dei redditi 2020. **Il Fatto Quotidiano**. 23 out. 2019. Disponível em: <https://bit.ly/2A38ZvW>. Acesso em: 10 mai. 2020.

Brasil deixou de arrecadar R\$ 345 bi por sonegação de impostos. **IBPT**. 25 jan. 2019. Disponível em: <https://bit.ly/3gYOVfr>. Acesso em: 08 jun. 2020.

Trabalho de História da Ciência e da Técnica por Paulo Sergio Moura. **Pontifícia Universidade Católica de São Paulo**. Disponível em: <https://www.pucsp.br/pos/cesima/schenberg/alunos/paulosergio/politica.html>. Acesso em: 21 jun. 2020.